

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich in der Beschwerdesache des Bf., ***Bf1-Adr*** StNr.: ***BF1-StrNr1***, vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer Steuerberatungsges.m.b.H., Hegelgasse 8/22, 1010 Wien, betreffend die Berufung vom 28.02.2011 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, vom 03.12.2010, zugestellt am 10.12. 2010, des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart und betreffend die Berufung vom 9.05.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, vom 3.04.2012, zugestellt am 13.04.2012, des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erhob gegen die nach einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2006 mit Schriftsatz vom 28.2.2011 frist- und formgerecht Berufung. Für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2005 wurde mit Erkenntnis des BFG vom 15.06.2021, RV/7100670/2012 über dieses Rechtsmittel rechtskräftig abgesprochen. Hinsichtlich des Geschehens der Vorjahre wird auf dieses Erkenntnis verwiesen. Die Streitthemen waren gewerblicher Grundstückshandel und daraus erzielte Schwarzerlöse sowie Erlösschätzung durch Anwendung eines Sicherheitszuschlages.

Für das Veranlagungsjahr 2007 wurden vom Bf. keine Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung abgegeben. Vom Finanzamt wurden deshalb unter Berücksichtigung der Feststellungen der BP (Sicherheitszuschlag nach Tz. 5 des BP-Berichtes) die Bemessungsgrundlagen für den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9.5.2011 geschätzt. Dieser Abgabenbescheid wurde mit Bescheid vom 3.4.2012 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben und durch den gleichzeitig erlassenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 ersetzt. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 28.3.2012, zugestellt am 2.4.2012, wurde dargelegt, dass außer der Erlösschätzung lt. BP (€ 24.000) auch ein betrieblicher Gewinn aus Schuldnachlass in Höhe von € 1.334.744,59 anzusetzen war.

Gegen den ESt-Bescheid 2007 vom 3.4.2012 erhob der Bf. mit Anbringen vom 9.05.2012 rechtzeitig und formgerecht Berufung und beantragt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend dem angeschlossenen Jahresabschluss 2007 mit € 23.371 festzusetzen.

Die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 sind vom Finanzamt samt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG zur Entscheidung vorgelegt worden.

II. Sachverhalt

Faktum 1. - Erträge aus dem Erlass von betrieblichen Kreditschulden

In der Einkommensteuererklärung 2006 (eingebracht am 28.04.2008) erklärte der Bf. den Schuldnachlass seiner gesamten betrieblichen Kredite. Nach den Angaben im Jahresabschluss 2006 sind dem Bf. folgende Bankschulden zur Gänze erlassen worden:

Bankverbindlichkeiten (Beträge in Euro)		Lt. Bilanz 1.1.2006	Lt. Bilanz 31.12.2006
B1	Kt. X1/01	363.364,17	0,00
B2	Kt. X1/00	332.560,78	0,00
B3	Kt. X6	400.594,89	0,00
B3	Kt. X4.58	1.951.762,90	0,00
Bankverbindlichkeiten Bf. gesamt		3.048.282,74	0,00

(Tabelle 1)

Aus dem Erlass dieser Kreditverbindlichkeiten wurde im Jahresabschluss 2006 folgender außerordentlicher Ertrag ausgewiesen:

a.o. Ertrag - Schuldnachlass (Beträge in Euro)	31.1.2006
Kredit Bank Bgld. X1/01	363.364,17
Kredit Eisenst. Bank. X1/00	332.560,78
Nachlass Kredite B3	550.594,89
Außerordentliche Erträge 2006/Schuldnachlass	1.246.519,84

(Tabelle 2)

Zu diesem Schuldnachlass nahm der steuerliche Vertreter des Bf. anlässlich der Außenprüfung im Schreiben vom 19.2.2010 folgende Stellungnahme vor:

Bei den für das Veranlagungsjahr 2006 erklärten außerordentlichen Erträgen von € 1.246.520 handle es sich um einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988. Mit dem betreffenden Fremdkapital seien damals die im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaften erworben worden.

Die beiden Kredite bei der B3 resultieren aus der im Jahr 1999 vorgenommenen Umschuldung des Commercialbankkredites (Kt. 701002032, Bilanz 1998: ATS 30,8 Mio.). Es sei bei der B3 ein endfälliger CHF-Kredit mit 20-jähriger Laufzeit (bis 4/2019) in Höhe von ATS 20 Mio. und zudem ein ATS-Aufstockungskredit von 5 Mio. mit einem gewährten bankinternen Überziehungsrahmen für kurzfristige Zwischenfinanzierungen bis zu ATS 2 Mio. aufgenommen worden. Als Bestandteil der Umschuldung sei ein im Privatvermögen befindliches Sparguthaben von ATS 20 Mio. als Kreditsicherheit verpfändet und in der Folge in drei Wertpapierfonds der B3 investiert worden. Der Bf. sei auf Grund der Bankinformationen von einer garantierten Mindestrendite der Fonds von 8% p.a. ausgegangen worden, womit die Kreditrückführung abgedeckt hätte werden sollen. Zudem sind diese beiden Betriebskredite durch eine Bürgschaft der Ehegattin und Liegenschaftspfandrechte besichert worden.

Das geplante Finanzierungsziel sei aber bei weitem nicht aufgegangen. Es sei bedingt durch die Finanzkrise zu erheblichen Kursverlusten der Wertpapiere und einem Anstieg der Kreditschulden gekommen. Aus diesem Grunde habe der Bf. langjährige Streitigkeiten und Prozesse mit der B3 geführt.

Auf Grund einer Vorstandsbewilligung vom 14.09.2006 habe sich die B3 schließlich bereiterklärt den Betrag von € 550.000 auf das Kreditkonto des Bf. als Schadenersatzleistung einzuzahlen. Als Nachweis werde ein Einzahlungsbeleg über diesen Betrag auf das Kreditkonto (***1***.58) beigelegt. Es handle sich um eine Schadenersatzzahlung der B3 als Ausgleich für die erlittenen Kursverluste der im Privatvermögen gehaltenen Wertpapiere (der drei B3-Fonds) und unterliege diese Zahlung somit nicht der Einkommensteuerpflicht.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 (Erstbescheid) wurde der Gewinn aus dem Schuldnachlass der Bankkredite – wie vom Bf. erklärt - in Ansatz gebracht. Ein steuerbegünstigter „Sanierungsgewinn“ gemäß § 36 EStG käme nicht in Betracht, weil es sich eindeutig um einen außergerichtlichen Schuldenerlass gehandelt habe (vgl. Tz. 4 der Beilage zum BP-Bericht vom 3.12.2010). Die Bestimmung des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 habe keine Bedeutung, weil im Jahr 2006 kein Verlustvortrag nach § 18 Abs. 6 EStG vorhanden sei.

In der Berufung gegen den ESt-Bescheid 2006 brachte der Bf. unter Punkt 4. Sanierungsgewinn in Abkehr von seinen bisherigen Erklärungen (insb. Jahresabschluss 2006) Folgendes vor:

Im erklärten Sanierungsgewinn 2006 sei ein Ertrag aus „Einzelwertberichtigung B3“ von € 550.000 enthalten. Dazu legte der Bf. ein an ihn gerichtetes Schreiben der B3 vom 22.01.2007 vor. In diesem an den Bf. adressierten Schreiben sind die tatsächlich aushaftenden Kreditsalden zum 31.12.2006 angeführt und auch der Grund für die irrtümliche Buchung der B3 vom 16.11.2006 über einen Eingang von € 550.000 auf dem Kreditkonto wurde erklärt:

„Die Buchung vom 16.11.2006 über € 550.000 wurde ausschließlich aus bilanztechnischen Gründen durchgeführt, da wir als Kaufleute verpflichtet sind, entsprechende Wertberichtigungen zu bilden. Dies haben wir Ihnen bereits mehrmals erläutert. Diese Buchung ändert nichts an der Höhe Ihrer Verbindlichkeiten. (Zitat)“

Der Bf. führt dazu aus, dass diese Buchung der B3 über € 550.000 dadurch entstanden sei, dass das Restguthaben aus der ehemaligen Veranlagung (aus den in B3-Fonds investierten ATS 20 Mio.) dem Konto gutgeschrieben worden sei. Es würde sich bei den € 550.000 lediglich um eine Umbuchung und um keinen Schuldnachlass handeln, weshalb dieser Betrag aus dem Ertrag auszuscheiden sei.

Zum Schuldnachlass bei der B1 gibt der Bf an, dass sich die Sanierungsgespräche über einen Zeitraum von vielen Jahren hingezogen hätten. Seines Erachtens liege ein typischer Sanierungsgewinn vor.“

In dem nachträglich vorgelegten Schreiben der B3 vom 22.1.2007 – das dem Bf. bereits vor Erstellung des Jahresabschlusses 2006 und der Einreichung der Abgabenerklärung 2006 sowie der Vorhaltsbeantwortung des StV vom 19.2.2010 vorgelegen ist – wurde in Widerspruch zum Vorbringen des Bf. aber folgender Sachverhalt belegt:

„Die beiden Kreditkonten haften per 31.12.2006 – wie Ihnen bereits bekannt gegeben worden ist – mit folgenden Salden aus:

B3-Kredit, Kt. ***1***.58	€ -2.458.452,27
B3-Kredit, Kt. X6	€ -533.519,31
Gesamtschuld	€ -2.991.971,58

(Tabelle 3)

Der Ihnen zugeschickte Kontoauszug vom 16.11.2006 wurde auf Grund eines technischen Fehlers erstellt und verschickt. Die Beträge stimmen aus dem Grund nicht mit dem tatsächlichen Saldo ihrer Kredite überein.

Die Buchung vom 16.11.2006 über € 550.000 wurde ausschließlich aus bilanztechnischen Gründen durchgeführt, da die Bank verpflichtet war, eine entsprechende Wertberichtigung zu bilden. Dies haben wir Ihnen bereits mehrmals erläutert. Diese bankinterne Buchung ändert nichts an der Höhe Ihrer Verbindlichkeiten.

Den oben angeführten Verbindlichkeiten in Höhe von € -2.991.971,58 stehen per 2.1.2007 folgende Sicherheiten gegenüber:

Depot Nr. X5	€ 1.145.025,00
Konto Nr. X6	€ 112.201,99
Gesamt Wertpapierbestand	€ 1.257.226,99

(Tabelle 4)

Der nach Verwertung der angeführten Sicherheiten zum Stichtag 31.12.2006 verbleibende Saldo von € 1.734.744,59 ist von Ihnen zurückzuzahlen. Unser Ihnen hinlänglich bekanntes Vergleichsangebot, Sie gegen Bezahlung von weiteren € 400.000 aus der Haftung zu entlassen, ist unser letztes Angebot und mehr als angemessen. Es liegt an Ihnen dieses Angebot anzunehmen. Einen weiteren Gesprächsbedarf sehen wir von unserer Seite her nicht.“

Vom Finanzamt wurde auf Grund des erstmals mit dem Bankschreiben vom 22.01.2007 erwiesenen Fortbestandes der Kreditschulden des Bf. bei der B3 bis ins Wirtschaftsjahr 2007 der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 3.4.2012 aufgehoben und durch den geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 3.4.2012 ersetzt. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde vom FA ausgeführt:

„1. Zum Sicherheitszuschlag für nicht erklärte Mieteinnahmen:

Da Sie trotz mehrmaliger Aufforderung Ihre Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2007 nicht abgegeben haben, wird - ausgehend von der vorgelegten Saldenliste im Rahmen der Betriebsprüfung, unter Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung, die den Bilanzen der Vorjahre zu entnehmen war, und dem im Prüfungsbericht vom 03.12.2010 unter Tz 5 näher erläuterten Sicherheitszuschlag - der Gewinn wie nachfolgend dargestellt im Schätzungswege gem. § 184 BAO ermittelt:

	Betrag in Euro
Ergebnis lt. Saldenliste FIBU	-2.894,00
- AFA-Verzeichnis Vorjahre	500,00
Sicherheitszuschlag laut Tz 5 BP-Bericht	24.000,00
Gewinn geschätzt gem. § 184 BAO	24.606,00
Gewinn gerundet	24.000,00

Tabelle 5

2. Zum Schuldnachlass B3

Sie haben gemeinsam mit der Rechtsmitteleinbringung für die Jahre 2000-2006 ein Schreiben der Rechtsabteilung der B3 vom 22.01.2007 vorgelegt, aus welchem eindeutig hervorgeht, dass es nicht — wie von Ihnen erklärt - zu einem Schuldnachlass der B3 von € 550.000 im Jahr 2006 gekommen ist - sondern tatsächlich erst im Jahr 2007 die nach Verwertung der Sicherheiten noch aushaftende Kreditverbindlichkeit mittels Vergleich bereinigt wurde. Durch Abschluss dieses Vergleiches kam es lt. Darstellung der B3 im Jahr 2007 zu einem Nachlass von Betriebsschulden in Höhe von € 1.334.744,59, welche als Betriebseinnahmen zur Gänze steuerlich zu erfassen sind. Das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes konnte nicht dargelegt werden.

In Umsetzung obiger Ausführungen war der auf einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen basierende Einkommensteuerbescheid 2007 (Erstbescheid vom 09.05.2011) in Anwendung des § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben und ein geänderter Einkommensteuerbescheid unter Berücksichtigung des Schuldnachlasses der B3 im Jahr 2007 wie folgt zu erlassen:

Bemessungsgrundlage ESt 2007	Betrag in Euro
Schuldnachlass lt. Punkt 2.:	
Kreditschuld B3 1.1.07 lt. Bankschreiben	2.991.971,58
- Wertpapierbestand 2.1.07 lt. Bankschreiben	-1.257.226,99
- Abschlagszahlung für Vergleich/Schuldnachlass	-400.000
= a.o. Ertrag Schuldnachlass B3 lt. Punkt 2	1.334.744,59
+ Gewinn lt. Pkt. 1.	24.000,00
= Gewinn lt. Veranlagung Est-Bescheid 2007	1.358.744,59“

Tabelle 6

Der Bf. brachte in der Begründung der Berufung vom 9.5.2012 gegen den geänderten ESt-Bescheid 2007 Folgendes vor:

Der im nachträglich vorgelegten Jahresabschluss 2007 ermittelte Gewinn decke sich im Wesentlichen mit dem von der Abgabenbehörde im Erstbescheid geschätzten Gewinn von € 24.000. Im nunmehr angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 sei zusätzlich zur Schätzung des operativen Gewinnes ein außerordentlicher Ertrag aus einem Schuldnachlass der B3 in Höhe von € 1.334.774,59 hinzugerechnet worden.

Die beiliegende Bilanz 2007 baue unter Wahrung der Bilanzidentität auf der abgegebenen Bilanz 2006 auf. Im Jahresabschluss 2007 sei deshalb korrekter Weise kein Schuldnachlass ausgewiesen, da der Schuldnachlass der B3 bereits im Wirtschaftsjahr 2006 als Sanierungsgewinn verbucht worden sei.

Das Finanzamt gehe bei der Berechnung des Ertrages aus Schuldnachlass von den im Schreiben der B3 genannten Kontensalden zum 1.1.2007 aus. Dabei werde von der Abgabenbehörde übersehen, dass diese Kontensalden im Rechnungswesen und Jahresabschluss des Bf. nicht erfasst worden seien. In einer ordnungsgemäß geführten Buchhaltung könne nur der Betrag als Sanierungsgewinn erfasst werden, welcher zuvor als betriebliche Verbindlichkeit im Rechnungswerk enthalten waren. In der Schlussbilanz 2005 waren die Kreditverbindlichkeiten der B3 mit folgenden Salden ausgewiesen:

Kt. ***1***.58	€ -1.951.762,90
Kt. X6	€ -400.594,89
Gesamtschuld	€ -2.352.357,79

(Tabelle 7)

Die Kreditschuld Kt. ...0029.46 sei von der B-Bank und zwar als Verbindlichkeit der EG (E.G., Ehegattin) übernommen worden. Der Saldo dieses Kontos wurde daher gegen das Verrechnungskonto von E.G.. ausgebucht. Dies entspräche dem an die B3 bezahlten Vergleichsbetrag. Bereits 2006 (daher der Ausweis in der Bilanz zum 31.12.2005) habe die B3 diesen Betrag von rund € 400.000 auf ein eigenes Konto, nämlich Kt.Nr. ...0029.46 umgebucht.

Die zweite ausgewiesene Kreditverbindlichkeit zum 31.12.2005 habe das Konto ...0040.58 mit einem Saldo von € 1.951.762,90 betroffen. Es seien auf diesem BH-Konto (3807) 2006 zwei laufende Buchungen vorgenommen wurden. Erstens sei durch die Realisierung von Kreditsicherheiten ein Betrag von € 1.401.765,31 als Privateinlage gebucht worden (Buchungstext: „Rückzahlung mit Sparbuch private Sicherheit“. Zweitens sei von der B3 die Kreditschuld in Höhe von € 550.000 ausgebucht worden. In meiner Buchhaltung habe ich diese Ausbuchung als a.o. Ertrag erfasst. Strittig bei der Außenprüfung sei die Behandlung als Sanierungsgewinn gewesen.

Wenn das Finanzamt der Meinung sei, dass die ausgebuchten € 550.000 keinen Sanierungsgewinn im Jahr 2006 darstellen, so könne maximal dieser Nachlass im Jahr 2007 erfasst werden. Wieso der vom Bf. erklärte Nachlass von € 550.000 nunmehr aufgrund des Schreibens der B3 ein buchhalterischer Nachlass in Höhe von € 1.334.744 werden könne, entbehre der Logik einer doppelten Buchhaltung, da die Verbindlichkeit zuvor in dieser Höhe nicht im Rechnungswerk erfasst worden sei.

Es sei – wie im Zuge der Berufung gegen die ESt-Bescheide 2000-2006 in Punkt 4. ausgeführt, von der B3 aber die Buchung von € 550.000 lediglich als bankinterne Wertberichtigung vorgenommen worden. Wie dem Schreiben der B3 vom 22.1.2007 zu entnehmen sei, hätten per 2.1.2007 noch Sicherheiten des Bf. in Höhe von € 1.257.227 bestanden. Diese Sicherheiten seien letztlich zur Bedienung der Kreditschuld verwendet worden. Der Saldo von € 550.000 wäre daher korrekt im Jahr 2006 gegen das Privatkonto auszubuchen. Damit seien die Kreditsalden des Bf. bei der B3 zu Gänze beglichen und habe kein Raum für weitere Ausbuchungen im Jahr 2007 bestanden.

Aktenkundig ist ein Schreiben des Rechtsanwaltes der B3 an den rechtsfreundlichen Vertreter des Bf. vom 11.1.2007, dass inhaltlich deckungsgleich mit dem Schreiben der B3 vom 22.1.2007 an den Bf. ist. Der Kontostand der beiden Kreditkonten und der Kontostand des Wertpapierdepots und Wertpapierverrechnungskonto zum 1.1.2007 entsprach den in obiger Tabelle 3 und 4 ausgewiesenen Beträgen. Ebenso wird in diesem Schreiben ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei den € 550.000 ausschließlich um eine bankinterne bilanzrechtliche Wertberichtigung eines einbringungsgefährdeten Kredites handelte und nur durch ein technisches Versehen irrtümlich eine nach außen erkennbare Buchung auf diesem Kreditkonto des Bf. erfolgt.

Das Schreiben der B-Bank vom 29.12.2006 an die Rechtsanwälte der B3 in der Rechtssache „Vergleich Piringer“ beweist, dass die B-Bank unter Aufstockung des bestehenden Kredites der Ehegattin des Bf. (E.G.) treuhändig die Vergleichssumme von € 400.000 bereitgestellt hat und dieser Betrag vom Treuhänder bis 10.2.2007 rückzuüberweisen war, wenn nicht bis 31.01.2007 der Vergleich über die Begleichung der Kredit rechtswirksam abgeschlossen wurde.

Vom Treuhänder, RA Schobel wurde mit Schreiben vom 2.1.2007 der Zahlungseingang der € 400.000 und die Übernahme der beschriebenen Treuhandschaft bestätigt. In einem Schreiben der B-Bank an die E.G.. vom 22.01.2009 wird ein aushaftender Kreditsaldo von rd. € 3,2 Mio. ausgewiesen und dargestellt, dass darin die abgeschlossene Überweisung des Betrages von € 400.000 für den zustande gekommenen Vergleich mit der B3 zu Lasten ihres Kreditkontos enthalten ist.

Diese Kreditanhebung um den Vergleichsbetrag € 400.000 wurde von der B-Bank vorgenommen, weil sie im Gegenzug den Eintritt in die freigewordenen Hypotheken der B3 erhielt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2021 zum Beschluss des BFG vom 9.09.2021 bringt der Bf. durch seinen StV Folgendes vor:

Vorweg sei klarzustellen, dass die Schuldnachlässe betreffend die beiden Kredite bei der B1 (bzw. vormals B2) wie in der Buchhaltung erfasst und erklärt mit dem Gesamtbetrag von € 695.924,95 (siehe Tabelle 1 und 2) im Jahr 2006 ertragswirksam anzusetzen sind.

Der Bf. habe mit der B3 jahrelang einen Rechtsstreit geführt. Ab Beginn des Rechtsstreites seien ihm sämtliche Kontoauszüge vorenthalten worden. Dies sei der Grund, warum 2005 eine Rückstellung für Zinsen (€ 25.000) gebildet wurde und der im Jahresabschluss ausgewiesene Kreditsaldo über viele Jahre nicht an den aktuellen Stand habe angepasst werden können. Um den Sanierungsgewinn im Rahmen der doppelten Buchführung richtig ermitteln zu können, könne nur die Differenz zwischen den tatsächlich vom Bf. der B3 bezahlten Beträgen und den in den Büchern erfassten Bankverbindlichkeiten herangezogen werden.

Der Bf. habe während des Rechtsstreites mit der B3 keine Möglichkeit gehabt über seine Bankkonten zu verfügen. Die in dem Bankschreiben zum Stichtag 1.1.2007 ausgewiesenen höheren Kreditkontostände seien ausschließlich auf angelaufene Zinsen und Gebührenbelastungen zurückzuführen. Dies sei damit nachweisbar, dass sich in der Buchhaltung kein Zinsenaufwand für diese Kredite finde.

Es habe zur Beendigung der jahrelangen Auseinandersetzungen ein Vergleichsangebot der B3 vom 21.12.2006 gegeben (Anmerkung BFG: nicht aktenkundig, keine Belegvorlage erfolgt). Im ESt-Bescheid 2007 sei der Schuldnachlass als Differenz zwischen den Kontoständen zum 1.1.2007 lt. Bankbestätigung und den Kontoständen der Wertpapierkonten zum 1.1.2007 lt. Bankbestätigung sowie der Zahlung der € 400.000 ermittelt worden. Diese Betrachtung habe jedoch außer Acht gelassen, dass sich die Kontostände durch Zinsen und Gebühren bis zum 31.12.2006 in dem Umfang erhöht haben, als diese Beträge nicht in der Buchhaltung erfasst waren. Das bedeute, die Anhebung der Kreditkontosalen zum 1.1.2007 lt. Bankbestätigung habe aufwandswirksame zu erfolgen. Dieser im Jahr 2006 zu erfassende Zins- und Kreditkostenaufwand entspräche genau dem höheren Betrag des 2007 eingetretenen Schuldnachlasses.

Vom FA wurde aber im ESt-Bescheid 2007 – ohne Einbuchung dieses Zinsenaufwandes – ein Schuldennachlass von € 1.334.744,59 – errechnet.

Bei Anhebung der Kreditsalden auf den tatsächlichen Stand zum 1.1.2007 lt. der Bankbestätigung ergebe sich aber ein zu erfassender Zinsenaufwand von € 639.613,80.

Kredit B3	lt. Bilanz	lt. Bank	Differenz
Kt. 0040.58	1.951.762,89	2.458.452,27	506.689,38
Kt.0029.-46	400.594,89	533.519,31	132.924,42
Aufwand 2006			639.613,80

(Tabelle 8)

Der rechnerische und nicht aus der Buchhaltung des Bf. ermittelte Sanierungsgewinn sei um rund € 145.000 höher als der bisher vom Steuerpflichtigen mit rund € 550.000 erfasste Sanierungsgewinn.

Der in der Buchhaltung des Bf. für das Jahr 2006 erfasste Sanierungsgewinn sei rechnerisch genau nachvollziehbar. Es seien die Salden der Oberbankkonten zum 31.12.2005 abzüglich der Zahlung von € 400.000 und des Standes der Wertpapierkonten Ende 2006 in Höhe von € 1.401.765,31 (Anmerkung: Gebucht als Umbuchung zum 31.12.2006 „Rückzahlung mit Sparbuch private Sicherheit“ Kredit B3, Kt. 3807 an Privatentnahme Kt. 9600).

Die Ursache für die Abweichung zwischen den lt. der Buchhaltung 2006 ermittelten Sanierungsgewinn und dem aufgrund der Bankbestätigung vom Jänner 2007 angesetzten Sanierungsgewinn liege im Kurswert der festverzinslichen Wertpapiere. Im Vergleichsangebot vom 21.12.2006 seien die Wertpapiere noch mit € 1.453.456,68 angeführt gewesen (Anmerkung BFG: kein Belegnachweis und Widerspruch zur Buchung, Kt. 3807 am 31.12. 2006 „Rückzahlung mit privater Sicherheit € 1.401.765,31“).

Dieser Wert (€ 1.453.456,58) sei offensichtlich im Zeitpunkt der Formulierung des Angebotes vom 21.12.2006 der Kurswert der Wertpapiere gewesen. Im Schreiben der B3 vom 22.1.2007 seien dann der Kontostand zum 2.1.2007 von € 1.257.226,99 mitgeteilt worden (Depot: €1.145.025,00, WP-Verrechnungskonto: € 112.201,99).

Wenn dieses Vergleichsangebot vom 21.12.2006 allerdings rechtsgültig angenommen worden wäre, dann könnte der Wertverlust bei den Wertpapieren, der ja auch nicht als steuerlicher Verlust geltend gemacht wurde, andererseits nicht als Teil des Sanierungsgewinns steuerpflichtig sein.

Der StV vermeine, dass die Differenz von rund € 145.000 in keinem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Bf. stehe und der rechnerische Nachlass lediglich dem gesunkenen Wertpapierstand entspräche. Es werde daher vorgeschlagen, den a.o. Ertrag aus dem Schuldnachlass der Kredit mit dem Betrag von € 550.000 – wie vom Bf. für das Jahr 2006 ermittelt – einfach für das Jahr 2007 anzusetzen.

Zu bedenken sei, dass die vom Bf. hinterlegte Sicherheit in Form der Wertpapiere (3 B3-Aktienfonds) buchhalterisch nicht erfasst worden sind. Diese im Privatvermögen gehaltenen Wertpapiere hätten sich im Laufe der Verhandlungen verändert. Die eingetretene Wertminderung dieser Wertpapiere, die für die Besicherung der betrieblichen Kredite verwendet worden ist, sei bisher steuerlich nicht erfasst worden. Die eklatanten Wertverluste seien aber letztlich die Ursache für die gerichtliche Auseinandersetzung mit der Bank gewesen. Der Banknachlass beruhe auf dem Umstand, dass die Bank das Geld des Bf. schlecht veranlagt

habe und damit vereinbarungswidrig die Kluft zwischen Kredit und hinterlegter Kapitalsicherheit immer größer geworden sei. Aus wirtschaftlicher Sicht handle es sich deshalb nicht um einen Kreditnachlass, sondern um eine Schadensminderung der Bank für den erlittenen Wertverlust ihres Kunden. Bei systematischer Betrachtung müsste der Wertverlust der Wertpapiere – diese seien wohl aufgrund der eingesetzten Besicherung notwendiges Betriebsvermögen geworden – wohl in die Betrachtung einbezogen werden. Oder anders gewendet, der Gewinn aus dem Schuldnachlass, soweit er lediglich daraus resultiert, dass ein Wertverlust der zur Kreditbesicherung und Kreditdeckung verwendeten Wertpapiere eingetreten ist (bislang steuerlich unberücksichtigte Wertminderungen), wäre steuerlich neutral zu behandeln.

Faktum 2. - Rückstellung Hochwasserschaden € 260.000

Vom Bf. wurde im Jahresabschluss 2006 aufwandswirksam eine Rückstellung für Hochwasserschaden in Höhe von € 260.000 dotiert.

Durch ein Starkregenereignis am 30.06.2006 sei es nach Angaben des Bf. in 30 Wohngebäuden – Superädifikate im Eigentum der EG – auf den Grundstücken G1, G2 und G3 zu einem Wassereintritt gekommen. In der Schadensmeldung an die Versicherung wurde für 12 ausgebaute Gebäude ein Sachschaden von jeweils € 10.700 (gesamt € 128.400) und für 18 Rohbauten ein Sachschaden von jeweils € 3.500 (gesamt € 63.000) eingefordert. Es handle sich lt. einem Schreiben der EG um die 14 fertiggestellten Häuser, T29, T30, T30a auf Grundstück G1 und die fertiggestellten Häuser T40 bis T50 auf dem Grundstück G2 (11 Häuser von E.G.. vermietet) und die Rohbauten T54 bis T60 auf GStkNr. G2 (7 Objekte) und zwölf Rohbauten auf GStkNr. G3 (T13 bis T22).

Keine dieser Liegenschaften und keines der darauf befindlichen Gebäude stehen im Eigentum des Bf. und sein lt. den Jahresabschlüssen als Betriebsvermögen seiner Ehegattin E.G.. ausgewiesen.

Die Liegenschaft der Trockenzeile See-, GStkNr. G1 (EZ 330) und GStkNr. G3 (EZ 332) steht im Eigentum der Ehegattin (E.G..). Das Grundstück G2 wurde von E.G.. im Jahr 1988 durch Versteigerung erworben und im selben Jahr an die Tochter T.. verschenkt. 2006 wurde diese Liegenschaft wieder von der Tochter an die Mutter verkauft und in der Folge dieses Rechtsgeschäft wieder aufgelöst, sodass weiterhin die Tochter T.. die zivilrechtliche Eigentümerin ist. Sämtliche auf den Liegenschaften befindlichen Wohngebäude sind Superädifikate im Eigentum der Ehegattin des Bf (Beweis: Niederschrift mit Bf. v. 16.12.2008 u. Jahresabschlüsse 2006, Bf- und E.G..)

Der Bf. hat mit Schreiben vom 1.7.2006 und vom 30.10.2006 an die Marktgemeinde Q. namens seiner Ehegattin einen durch das Starkregenereignis entstandenen Wasserschaden an den angeführten Gebäuden geltend gemacht. Er forderte in Vertretung seiner Ehegattin einen

Schadenersatz von der Haftpflichtversicherung der Gemeinde, weil der am 30.6.2006 entstandene Wasserschaden auf einem Verschulden der Gemeinde beruht habe. Anlässlich einer Schadensbesichtigung durch den Sachverständigen der Haftpflichtversicherung am 21.12.2006 waren keine durch die Überflutungen verursachten Schäden mehr ersichtlich. Sowohl die Anzahl der beschädigten Wohngebäude als auch das behauptete Schadensausmaß (12 Ausbauhäuser € 128.400 und 18 Rohbauten € 63.000 = gesamt € 191.400) beruhte nach Feststellung des Sachverständigen ausschließlich auf den Angaben des Bf. Eigene Feststellungen durch den Gutachter waren rund 6 Monaten nach dem Schadensereignis bei der Schadensbesichtigung vor Ort im Dezember 2006 nicht mehr möglich (Beweis: Gutachten – Vorbericht v. 15.1.2007).

Im Juni 2009 klagte die Ehegattin (E.G..) wegen eines am 30.6.2006 durch Verschulden der Gemeinde Q. angeblich erlittenen Wasserschadens an ihren Superädifikaten eine Schadenersatzleistung von € 198.000 beim LG Korneuburg ein (K1). Die Ehegattin verglich sich gegen eine Zahlung von € 50.000 im Dezember 2012 mit der beklagten Gemeinde. Damit bereinigt wurde auch das Feststellungsbegehren von E.G.., dass die Gemeinde Q. für alle künftigen Schäden aus der mangelhaften oder nicht erfolgten Fertigstellung einer Straße samt dem dazugehörigen Kanal, insbesondere einer sachgerechten vollständigen Ableitung der Niederschlagswässer hafte. Die im Vergleich von der Versicherung an E.G.. geleistete Zahlung von € 50.000 wurde nicht als Betriebseinnahme erfasst.

Vom Bf. wurde auf Grund dieses Starkregenereignisses im Jahr 2006 keine wie immer geartete Schadenersatzforderung erhoben.

Anlässlich der Außenprüfung gab der Bf. durch seinen StV mit Schreiben vom 19.02.2010 zu der Rückstellung „Hochwasserschaden 2006“ folgende Erklärung ab:

Bereits im Jahr 1999 sei gegenüber der Gemeinde Q. bemängelt worden, dass sich die Straße auf dem Grundstück G4 im Eigentum der Gemeinde befinde und diese die Verpflichtung habe, die Straße mit einer Regenwasserkanalisation auf ihre Kosten zu errichten und zu erhalten. Die Ableitung der Oberflächenwasser in Sickermulden habe sich jedoch als nicht geeignet herausgestellt, da es zu einem Rückstau und dadurch zu Überschwemmungen gekommen sei. Die Verkehrsfläche sei bei dem Starkregenereignis im Juni 2006 bis zu 50 cm Wasserhöhe überflutet gewesen, wodurch Wasser in die Untergeschosse von Häusern der E.G.. auf den Trockenparzellen geflossen sei.

Die Ehegattin des Bf. hat in dem Schreiben mit handschriftlich hinzugefügten Datum 25.10.2008 für die 14 fertiggestellten Häuser auf GrStk G1 u. G2 und die 19 Rohbauten auf GrStk G2 und G3 folgende Kosten der Schadensbehebung dargestellt:

Kosten der Schadensbehebung lt. E.G..	in Euro
---------------------------------------	---------

Erstmaßnahmen der Schadensbehebung Wasser aus Häusern abpumpen, Entfernen von Möbeln u. a. Sachen aus fertigen Häusern Entfernen von Werkzeug, Kleinmaschinen u. Baumaterial bei Rohbauten	7.718
Maßnahmen ab 2. Woche bei 14 fertigen Häusern (Durchschnittskosten pro Haus € 15.541)	189.572
Maßnahmen bei 19 Rohbauten (Durchschnittskosten € 5.193)	98.670
Pauschalkosten für Sonderaufsicht 10% der o.a. Sanierungskosten bei fertige Häuser € 18.957,24 5% der o.a. Sanierungskosten bei Rohbauten € 4.933,50	23.891
Mietausfälle (Kündigungen bis 1 Jahr wegen schimmeligen Untergeschossen)	34.000
Gesamtkosten der Schadensbeseitigung netto (ohne USt)	353.851

(Tabelle 9)

Von der E.G.. wurden im Jahr 2006 zwei Arbeiter (A1 u. A2) mit einem Lohnaufwand von € 22.742 beschäftigt. Im Jahresabschluss 2006 findet sich bezüglich des Hochwasserschadens ein Aufwand für Verbrauch von Baumaterialvorräte von € 23.479. Außerdem hat die E.G.. für die in ihrem Betriebsvermögen befindliche Kanalanlage und Pumpstation (Kt. 103) eine außerplanmäßige Abschreibung von € 82.000 vorgenommen.

Im Jahr 2006 wurde lt. Angaben des Bf. vom ihm eine Rückstellung für Hochwasserschaden über € 260.000 gebildet, weil er als Grundstückseigentümer verpflichtet sei, die Wiederherstellung und Sanierung der Häuser durchzuführen.

Dem Bf. wurde mit Beschluss des BFG vom 9.9.2021, Pkt. 1. vorgehalten, dass nach der bestehenden Akten- und Beweislage die Rückstellung Hochwasserschaden nicht die Voraussetzungen des § 9 EStG erfülle und daher der Gewinn um diesen Betrag voraussichtlich zu erhöhen sein werde.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2021 gab der Bf. dazu folgende Erklärung ab:

Es sei unstrittig, dass im Jahr 2006 durch ein Starkregenereignis (Kanalüberflutung) ein Schaden entstanden sei. Es treffe auch zu, dass die Rückstellung Hochwasserschäden bisher noch nicht aufgelöst worden sei. Das Hochwasser habe aber nicht nur Gebäude (die im Eigentum von E.G.. standen) beschädigt, sondern auch die im Eigentum von Bf- befindlichen Straßen und insbesondere die Kanalisation schwer in Mitleidenschaft gezogen. Von der Versicherung seien nur die Gebäudeschäden der E.G.. ersetzt worden.

Der Bf. habe eine vertragliche Verpflichtung gegenüber der Gemeinde Q., die Kanalisation und die Zufahrtsstraße hochwassergerecht herzustellen. Hierüber werde seit 28 Jahren mit der Gemeinde gestritten. Das Problem sei erstmals in einem Erhebungsbericht der technischen Gewässeraufsicht der Bezirkshauptmannschaft vom Dezember 1999 dokumentiert worden. Der Bf. werde in diesem Dokument zur Sanierung der Kanalisation im Bereich der Zufahrtsstraße verpflichtet.

Durch die im Jahr 2006 aufgetretene Starkregenüberflutung seien große Schäden an der Kanalisation und der Straße aufgetreten. Deshalb habe die Sanierung der Zufahrtsstraße und der Kanalisation sowie die Frage, wer diese Arbeiten durchzuführen habe, neu an Aktualität gewonnen. Aus diesem Grunde wurde vom Bf. im Jahr 2006 diese Rückstellung über € 260.000 gebildet.

Es wurden vom Bf. dem BFG die Seiten 2 und 10 aus dem von der Ehegattin des Bf. (E.G..) in Auftrag gegebenen Privatgutachten des Baumeisters Ing. Haiden zur Beurteilung der Ursache der Überschwemmungen bei den Aufschließungsstraßen zum See-, Parz. G4 [alt], bzw. G6 [neu]) vom 13.06.2008 vorgelegt.

Der sachverständige Baumeister gelangte in dem Privatgutachten zu der Auffassung, dass „die Ursache der Überschwemmung der Aufschließungsstraßen mit den angrenzenden Objekten, die nicht ausgebildete Weiterführung des Kanals im Anschlussbereich Neuhofweg sei. Der Sachverständige sei der Ansicht, dass die von der Markgemeinde Q. vorgeschlagenen Sickerschlitze und Sickermulden auf GStNr. G7 nicht zielführend seien. Es wäre die Ausbildung eines Auffangbeckens auf den Grundstücken G7 und G8 und Weiterleitung dieses Abwassers in einen Vorfluter erforderlich“.

Genau diese Kosten seien aufgrund der bereits im Jahr 1999 festgestellten Verpflichtung und der Schadensverursachung im Jahr 2006 vom Bf. rückgestellt worden. Das Thema sei nach wie vor mit der Gemeinde strittig und die Verpflichtung zur Kostentragung habe auch zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Jahr 2011 noch fortbestanden, weshalb die Rückstellung auch nicht aufgelöst wurde. Als Nachweis, dass das Problem auch noch im Jahr 2018 vorliege, werde ein Schreiben der BH vom 6.2.2018 vorgelegt. In dem Schreiben – eine Stellungnahme zur Aufsichtsbeschwerde des Bf. betreffend Straßen und Kanalbau, GStNr G6 – wurde mitgeteilt, dass die provisorische Sanierung der Gemeindestraße GStNr. G4 bereits durchgeführt wurde und die Errichtung einer ständig befestigten Straße samt Entwässerung sich im Planungsstadium befinde.

Dieser in der Vorhaltsbeantwortung des StV geänderten Begründung für die Bildung der Rückstellung für Hochwasserschaden steht folgender durch aktenkundige Beweise dokumentierter Sachverhalt entgegen:

Das maßgebliche Grundstück Ez1, Parzelle G4 steht seit seiner Anschaffung durch die Ehegattin des Bf. (E.G..) in deren Eigentum (Beweis: Jahresabschlüsse E.G.. bis 2006). Es handelt sich um eine unbefestigte, Verkehrsfläche. Diese ist eine geschotterte Aufschließungsstraße zu den ebenfalls im Eigentum der E.G.. stehenden Trockenparzellen See- I (insb. Baugrundstücke G1, 361/11 und G3). Mit Abtretungsvertrag vom Juli 1993 übertrug E.G.. eine aus dem Grundstück G4 mit Teilungsplan geschaffene Teilfläche, nämlich das neu geschaffene Grundstück G6 (2990 m²) entgeltlich an die Gemeinde Q.. In Punkt IV. und XIV. des Vertrages übernahm E.G.. die Verpflichtung diese der Gemeinde übertragene Verkehrsfläche im Zuge der Fertigstellung der

gesamten Anlage See- I durch einen befugten Gewerbetreibenden zu asphaltieren. Das vereinbarte Entgelt für die Abtretung der Verkehrsfläche (G6 [neu] aus G4) bestand aus dem Grundwert und den Kosten für die Straßenasphaltierung nach dem von E.G.. einzuholenden Bestangebot aus der Ausschreibung dieses Bauvorhabens.

Da von E.G.. diese Abtretungsvereinbarung nicht eingehalten wurde, kam es zu einem langjährigen Rechtsstreit zwischen den Vertragsparteien (Gemeinde Q. und E.G..). Aus diesem Grunde wurde erst Mitte 2009 das Weggrundstück G6 ins Eigentum der Gemeinde Q. übertragen. Bis dahin war die gesamte Verkehrsfläche des Grundstückes G4 [alt] im Eigentum der Ehegattin des Bf. (Beweis: Schreiben der BH Wien-Umgebung vom 22.01.2009, Niederschrift Aussage Robert Ruzak v. 5.8.2009, LG Eisenstadt 27Cg 97/09x).

In der Folge blieben die Aufschließungsstraße zu den Trockenparzellen bestehend aus dem im Eigentum der E.G.. befindlichen Grundstück G4 und dem ab Mitte 2009 im Eigentum der Gemeinde Q. stehenden Grundstück G6 [neu] langjährig in geschottertem Zustand. Die Gemeindeverkehrsfläche wurde von dieser gelegentlich bei Bedarf saniert (Ausbesserung von Schlaglöchern). Im Schreiben der BH Wien-Umgebung vom 16.09.2014 wurde Folgendes festgehalten:

„Für die Ableitung der Oberflächenwässer von Straßen trifft im verbauten Gebiet die Gemeinde als Straßenerhalter eine Zuständigkeit, im Freilandgebiet den Straßenerhalter jedoch nur soweit eine Ableitung der Oberflächenwässer in der Bewilligung nach dem NÖ Straßengesetz vorgesehen ist. Wenn keine Ableitung der Oberflächenwässer im Bescheid festgelegt ist, gelten die allgemeinen Grundsätze des NÖ Straßengesetzes, wonach der Eigentümer der an die Straße angrenzenden Grundstücke den ungehinderten Abfluss der Straßenwässer und die Versickerung auf deren Grundstück zu dulden haben. Sollten Schäden durch abfließendes Oberflächenwasser auftreten, wären diese von den Geschädigten im Zivilrechtswege geltend zu machen.“

Faktum 3. - Bezogene Fremdleistungen von E.G.: für Behebung des Hochwasserschadens

Im Jahresabschluss 2006 des Bf. ist ein Aufwand für die Behebung des Hochwasserschadens von € 89.878,80 als bezogene Fremdleistung von E.G.. erfasst und gegen das Verrechnungskonto E.G.. (2191) verbucht worden. Zu diesem Zwecke wurde folgende Rechnung der E.G.. vom 31.12.2006 mit USt-Ausweis an den Bf. gelegt:

Rechnung betr. Wasserschaden vom 30.6.2006 – erforderliche Aufwand im Jahr 2006.	in Euro
Erstmaßnahmen der Schadensbehebung vgl. Aufstellung wie in Tabelle 9	7.718
Maßnahmen ab 2. Woche bei 4 fertigen Häusern	
Arbeit lt. Liste pro Haus € 9.600 = € 38.400	
Material lt. Liste pro Haus € 3.940 = € 15.760	54.160
Pauschalkosten f. Sonderaufsicht pro Haus € 3.000	12.000
Mietausfälle pro Haus € 4.000	16.000

Nettobetrag gesamt vgl. Abweichungen zu Tabelle 9	89.878
--	--------

(Tabelle 10)

Dem Bf. wurde mit Beschluss des BFG vom 9.9.2021, Pkt. 5. aufgetragen, die erklärten bezogenen Leistungen (Kt. 5700 € 143.673) vollständig offenzulegen und unter Benennung der Entgeltempfänger gemäß § 162 BAO vollständig nachzuweisen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2021 legte der Bf. einen Ausdruck des BH-Kontos Nr. Bezogene Fremdleistungen vor und zeigen sich im Jahr 2006 folgende aufwandswirksame Buchungen:

Kt. 2006 – Bezogene Fremdleistungen im Jahr 2006	in Euro
Errichtung Trinkwasserleitung, Kanal 2005	201.500,00
Aktivierung 2006	-201.500,00
Abwasserentsorgung 2006 RE 14.06.E.G.. – Verr.Kt. 2191 E.G..	37.434,37
Behebung Hochwasserschaden E.G.. - Verr.Kt. 2191 E.G..	89.878,80
Behebung Wasserschäden, Kassabeleg E.G.. Barzahlung	9.400,00
Uferbegradigung, Kassabeleg E.G.. Barzahlung	6.960,00

(Tabelle 11)

Der StV führt dazu aus, dass wirtschaftlich gesehen der Bf. diverse Leistungen bei seiner Ehegattin E.G.. eingekauft habe. Die verrechneten Entgelte für diese Leistungen seien allesamt als Erlöse im Rechenwerk der E.G.. erfasst worden. Nachweisbar sei auch, dass der hierzu erforderliche Aufwand (u.a. für Personal) im Rechenwerk der E.G.. aufscheine.

Unstrittig steht fest, dass die E.G.. zum 1.1.2006 vortragsfähige, noch nicht verrechnete Verluste aus den Vorjahren gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 in Höhe von - € 1.674.064 hatte. Die Erlöse aus der vorgenommenen Leistungsverrechnung an den Bf. im Jahr 2006 konnten von E.G.. daher im Umfang von 75% mit diesen Vorjahresverlusten verrechnet werden (§ 2 Abs. 2b EStG) und gingen somit nicht in die ESt-Bemessungsgrundlage ein.

Faktum 4. - Anschaffung und Abschreibung des Wirtschaftsgutes „Trink- und Nutzwasserleitung und Kanalanlage“

Die Kanalanlagen sowie die Pumpstation (Anlagen-Kt. 103) und das Betriebsgebäude der Kläranlage (Kt. 102) und die Maschinen für Kläranlagen (Kt. 202) hat E.G.. im Jahr 1995 von ihrem Ehegatten erworben (um gesamt € 715.827). Seither befinden sich diese Wirtschaftsgüter in ihrem bilanzierten Betriebsvermögen und werden über eine Nutzungsdauer von 25, 20 und 10 Jahren abgeschrieben.

Da die E.G.. die Betreiberin der Kanalanlage und Wasserpumpstation ist, erfolgte eine Verrechnung der an die Abnehmer erbrachten Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsleistungen zunächst an den Bf. und von diesem wurde in einem zweiten

Verrechnungsschritt dieses Leistungsentgelt an die betreffende Wassergenossenschaft weiterverrechnet.

Für das Jahr 2006 nahm E.G.. eine außerplanmäßige Abschreibung des Wirtschaftsgutes „Kanalanlage und Pumpstation“ in Höhe von € 82.000 vor.

Laut Rechnung vom 27.3.2006 erbrachte die E.G.. an den Bf. im Jahr 2005 folgende Bauleistungen:

Rechnung v. 27.02.2006 (ohne Re-Nr. und UID-Identifikationsnummern)	in Euro
Errichtung der Trinkwasserleitung samt Schiebereinbauten für GSt. 362/23	€ 53.200
Errichtung der Nutzwasserleitung samt Schiebereinbauten für GSt. 362/23	€ 48.600
Errichtung der Kanalanlage samt Pumpstation für GSt. 362/23	€ 39.400
Herstellungskosten gesamt	€ 141.200
Tieferbaggerungen samt Materialabfuhr am u. vom GSt 362/7	€ 58.300
Nettoentgelt gesamt	201.500

(Tabelle 12)

Zu dieser Rechnung wurde eine „Verbesserte Rechnung Nr. 7 v. 27.03.2006“ unter Angabe des Leistungszeitraumes vom 1.1.2005 bis 31.12.2005 ausgestellt. In der Folge wurde noch eine „Korrigierte Rechnung Nr. 7 vom 27.3.3006 mit Datum 30.06.2006 ausgestellt.

Von E.G.. wurde diese Rechnung im Jahresabschluss 2005 als „Aktive Rechnungsabgrenzung gegen Erlöse 2005 € 201.500 verbucht. Im Jahresabschluss 2006 hat sie dann diese Aktive Rechnungsabgrenzung aufwandswirksam aufgelöst und gleichzeitig gegen das Verrechnungskonto Bf. (Verbindlichkeit Kt. 3002) und entsprechende Erlöse 20% erfasst.

Vom Bf. wurde auf Grund dieser Leistungsverrechnung im Jahresabschluss 2005 ein abnutzbares Wirtschaftsgut „Errichtung Wasserleitung und Kanal (Kt. 661) mit Anschaffungskosten € 141.200 und einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 30 Jahren ins Anlageverzeichnis aufgenommen.

Im Jahresabschluss 2006 wurde vom Bf. für dieses erklärte Wirtschaftsgut (Kt. 661 Wasserleitung und Kanal) neben der AfA (€ 4.706) eine außerplanmäßige Abschreibung von € 43.000 erklärt.

Im Zuge der Außenprüfung gab der Bf. durch seinen StV mit Schreiben vom 19.02.2021 dazu folgende Stellungnahme ab:

„Im Jahr 2006 wurde betreffend das Wirtschaftsgut „Wasserleitung und Kanal, Kt. 661“ eine Teilwertabschreibung in Höhe von € 43.000 laut behördlicher Anordnung vorgenommen. Im Jahr 2006 hat die zuständige Wasserrechtsbehörde festgestellt, dass die im Besitz des Bf. befindliche Kläranlage für eine größere Durchschnittsleistung ausgelegt ist, als sie tatsächlich genutzt wird. Weil in den Wintermonaten nur eine geringere Belegung und Nutzung der

Badebungalows stattgefunden hat, war die Kläranlage überdimensioniert, sodass sie ihre Klärfunktion nicht mehr ordnungsgemäß erfüllen konnte. Dazu ist ergänzend festzuhalten, dass im Jahr 2006 noch die Kündigung vieler Abnahmeverträge stattgefunden hat und auch in Folge dessen zu wenig Wasser zur Klärung in die Kanalanlage eingeleitet worden ist. Dies führte dazu, dass die ursprünglich auf 2400 Einwohnereinheiten ausgerichtete Kläranlage samt den Zuleitungen aufgrund behördlicher Anordnung verkleinert werden sollte, um wiederum eine ordnungsgemäße Klärfunktion herbeizuführen. Die verringerte Klärfunktion hatte zur Folge, dass die Abwässer ungereinigt in den sogenannten „kalten Gang“ eingeleitet wurden. Die Verringerung hätte auf 500 Einwohnereinheiten durchgeführt werden sollen.

Aus diese Umständen hat die im Jahr 2006 vorgenommene außergewöhnliche Teilwertabschreibung von € 43.000 in der behördlichen Anordnung ihre Begründung. Das Protokoll der kommissionellen Verhandlung aus dem Jahr 2006 wird nachgereicht (Anmerkung BFG: kein Belegnachweis dazu aktenkundig).“

Angemerkt wird, dass lt. Rechnung vom 27.3.2006 die Anschaffungskosten des Bf. für die Errichtung der Kanalanlage samt Pumpstation € 39.400 betragen haben.

Mit Beschluss des BFG vom 3.9.2021 zu RV/7100671/2012, Pkt. 2.1. (betr. USt) und Beschluss des BFG vom 9.9.2021 (betr. ESt) wurde dem Bf. vorgehalten, dass sowohl die behauptete Anschaffung der angeblich von E.G.. im Jahr 2005 hergestellten Trink- und Nutzwasserleitung sowie Kanalanlage samt Pumpstation in Höhe von insgesamt € 141.200 als auch die erklärte außerplanmäßige Abschreibung 2006 in Höhe von € 43.000 an erheblichen Widersprüchen leide, keine Nachweise dazu vorliegen und der Sachverhalt auch nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang stehe.

Das Geschehen weise nach Ansicht des BFG die typischen Merkmale eines Scheingeschäftes auf und bilde zudem ein nicht den steuerlichen Kriterien entsprechendes Rechtsgeschäft unter nahen Angehörigen:

„Im Jahresabschluss 2005 der E.G.. sind keine entsprechenden Betriebsausgaben über eine derartige Leistungserbringung ersichtlich (z.B. zugekaufte notwendige Fremdleistungen, bezogene Fremdarbeiten lt. Bilanz der E.G.. 2005 € 0,00). Der Lohnaufwand der E.G.. für 1,5 Arbeiter (A-1 1-11/2005 u. A-2 6-11/2005) betrug € 19.220. Zu dem im Jahresabschluss 2005 eingestellten „WES-Handelswaren – Weiterverrechnung für Wasserleitung und Kanal“ in Höhe von € 43.000 gebe es keinen Belegnachweise, um welche Waren es sich hierbei handeln soll.

Der ausgestellten Rechnung fehlt jede nachvollziehbare Beschreibung der relevanten Einzelleistungen zu der behaupteten Leistungserbringung und enthält diese auch keine hinreichende Angabe der Zeiträume, wann diese verschiedenen Bauleistungen tatsächlich erbracht worden sein sollten (Angabe: 1.1. bis 31.12.2005).

Es ist vom Bf. zu erklären und nachzuweisen (z.B. Vorlage von Bauplänen, Bau- und Wasserrechtsbescheide, usw.), auf welcher Rechtsgrundlage und wie die Ehegattin diese behaupteten baulichen Anlagen habe herstellen können.

Ohne die geforderten Nachweise, aus denen zweifelsfrei hervorgeht, dass ein fremdüblicher Erwerbes eines selbständigen Wirtschaftsgutes „Herstellung einer Trink- und Nutzwasserleitung GSt 362/23 sowie einer Kanalanlage samt Pumpstation“ stattgefunden hat und des Nachweises, dass dieses Wirtschaftsgutes im Jahr 2006 eine außergewöhnliche Wertminderung erfahren hat, werden vom BFG die erklärten planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, bzw. die Teilwertabschreibung nicht anerkannt werden.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2021 bringt der Bf. durch seinen StV hierzu Folgendes vor:

Vorweg sei festzuhalten, dass die Rechnung vom 27.03.2006 über die Veräußerung der „Errichtung Trinkwasser- und Nutzwasserleitung sowie Kanalanlage samt Pumpstation“ über gesamt € 141.200 von E.G.. im Jahr 2006 als Erlös erfasst worden ist. Im Jahresabschluss 2006, bzw. der Vorjahre der E.G.. seien jeweils entsprechender Personalaufwand und Materialaufwand ausgewiesen, weshalb es aus diesem Grunde nicht unschlüssig sei, dass E.G.. mit den verfügbaren Personal und Betriebsmitteln diese Wirtschaftsgüter (Bauwerke) hergestellt habe.

Vom Bf. wurden diese Wirtschaftsgüter auch als abnutzbares Anlagevermögen aktiviert. Da somit dieser Anlagenverkauf bei E.G.. zu einem realisierten Gewinn geführt habe, dem kein entsprechender Aufwand des Bf. gegenüber stand, erscheint eine bloße steuerliche Gestaltung als Grund für dieses Rechtsgeschäft ausgeschlossen.

Im Übrigen wird noch darauf hingewiesen, dass die mit der Errichtung im Zusammenhang stehenden Arbeiten (z.B. Baggerarbeiten) unmittelbar aus dem Rechenwerk bei der E.G.. ersichtlich sind. Beispielsweise wurden alleine von der Gemeinde Q. Anschlusskosten in Höhe von € 49.797 für Wasser- und Kanalanschluss an E.G.. verrechnet worden.

Angemerkt wird, dass eine Belegvorlage zu diesem Vorbringen nicht erfolgt ist (z.B. Aufwand E.G.. für Anschlusskosten Wasser- u. Kanal € 49.797 [diesbezügliche Buchung 2006 Verbindlichkeit, Kt. 31703 an Erlöse 20%]). Aus dem Jahresabschluss 2005 sind weder diese Anschlusskosten noch Kosten für Baggerarbeiten oder andere Arbeitsleistungen für die Herstellung dieser 2005 erbrachten Bauleistungen festzustellen. Es wurden diese angeblich im Jahr 2005 fertiggestellten Bauleistungen der E.G. auch nicht als „Anlagen im Bau“ erfasst.

Faktum 5. – Abschreibung Forderungen USt 10%

In der niederschriftlichen Befragung vom 12.07.2006 gab der Bf. gegenüber der Abgabenbehörde Folgendes zu Protokoll:

„Die Wassergenossenschaft See- I hat mit mir seinerzeit einen Abwasserentsorgungsvertrag abgeschlossen und anerkannte nach dem Verkauf des maschinellen und baulichen Teiles der Kläranlage an meine Gattin, die von ihr ausgestellten Entsorgungsrechnungen nicht an. Aus diesem Grunde musste ich in der Folge weiterhin die Entsorgungsrechnungen an die Wassergenossenschaft stellen und im Gegenzug stellte mir meine Gattin diese Rechnung für die Abwasserentsorgungen betreffend die Bewohner am See- I aus.“

Die Ehegattin erklärte bei einer gerichtlichen Einvernahme (Protokoll zu 27Cg192/02g) Folgendes: *„Ich erhalte Geld für Wasser, Kläranlage und dergleichen.“*

Nach dieser Auskunft ist bezüglich der Entgeltsverrechnung betreffend die Wasserversorgung und Abwasserentsorgung gegenüber der Wassergenossenschaft See- I der Bf. bloß eine Verrechnungsstelle und hat das erhaltene Entgelt im Grunde nur den Charakter eines Durchlaufpostens (Erlöse gegenüber WG KI entspricht dem Aufwand durch Verrechnung von E.G.. an den Bf.).

Auf Grund des vorgelegten Verwaltungsaktes und den Belegvorlagen des Bf. im verwaltungsgerichtlichen Vorverfahren steht fest, dass der Bf. für das Jahr 2006 Erlöse für Abwasserentsorgung (10% USt) in Höhe von insgesamt € 37.434,37 erklärt hat und in derselben Höhe auch einen Aufwand für bezogene Leistungen von der E.G.. eingestellt hat (der Nettoertrag dieser Verrechnungsleistung ist daher € 0,00 -Beweis: G+V/Jahresabschluss 2006). Zudem wurde aber vom Bf. auch eine Abschreibung der Forderungen aus „Abwasserentsorgung WG KI“ in Höhe von € 37.011,79 vorgenommen, sodass insgesamt ein bedeutender Verlust aus diesem Geschäft vorliegt.

Dieser Sachverhalt stellt sich auf Grund der Aktenlage wie folgt dar:

Mit Rechnung vom 14.06.2006 hat die E.G.. an den Bf. für Abwasserentsorgung WG KI 2006 ein Entgelt von € 37.434,37 verrechnet. Diesen Betrag hat daher der Bf. als Aufwand für bezogene Leistungen in der Buchhaltung erfasst.

Der Bf. nahm für das Jahr 2006 folgende Abschreibung von Forderungen aus Leistungen (Ust 10%) vor:

Kt. 7812 Abschreibung uneinbringliche Forderungen 10%	in Euro
Wassergenossenschaft RE 2005	17.524,50
Wassergenossenschaft RE 2006	19.487,29
Zwischensummer Abschreibung Forderungen Wassergenossenschaft KI	37.011,79
Ausfall Mietzinsforderungen (Sch.)	2.712,82
Forderungsabschreibung gesamt	39.724,61

(Tabelle 13)

Im Jahr 2007 erklärte der Bf. Erlöse Abwasserentsorgung von € 39.064,27 und eine Abschreibung von Forderungen 10% aus Erlösen Abwasserentsorgung in Höhe von € 29.706.

Dem BFG wurde ein Schreiben der Wassergenossenschaft See- I vom 30.06.2006 an den Bf. und E.G.. betreffend Wassergeld und Abwasserentsorgung vom 14.06.2006 vorgelegt. Darin werden folgende Forderungsminderungen eingewendet:

Re. Wassergeld u. Abwasserentsorgung 2006 v. 14.6.2006 - Abzugsposten	in Euro
Kein Anspruch auf verrechnete Kostensteigerung von netto	14.378,80
Summe Minderung Rechnungsbetrag netto/Rechnungsberichtigung	-14.378,80
Gegenforderung für Entsorgungskosten v. Nov. 2004	1.176,00
Gegenforderung für Kosten einer Projektfortführung	2.886,54
Gegenforderung für Sanierungskosten d. Straße lt. Paketvertrag	2.454,31
Summe Gegenforderungen	-6.516,85
Gesamtsumme Forderungsminderung	20.895,65

(Tabelle 14)

Belegt ist eine Banküberweisung betreffend Abwasserentsorgung 2006 an den Bf. am 5.7.2006 über € 19.741,79.

Zum Vorhalt des BFG (Beschluss vom 3.9.2021, RV/7100671/2021), die Uneinbringlichkeit dieser abbeschriebenen Forderungen USt 10% im Jahr 2006 und 2007 nachzuweisen, gab der Bf. durch seinen StV mit Schreiben vom 30.09.2021 folgende Stellungnahme ab:

*„Es werden das BH-Konto 7812: Abschreibung von Forderungen 10% und das Personenkonto betr. Wassergenossenschaft ***See*** I, KtNr. 29001 des Wirtschaftsjahres 2006 sowie ein Schreiben dieser Wassergenossenschaft vom 30.6.2006 betreffend Forderungsminderungen vorgelegt.*

Damit wird nachgewiesen, dass der Rechnungsempfänger die Rechnung nicht in voller Höhe akzeptiert hat. Ursprünglich wurde die Rechnung vom Bf. mit einem Nettoentgelt von € 42.970,70 ausgestellt (lt. BH-Konto 29001 an Kt. 4010 Erlöse Abwasserentsorgung 10% in Höhe von € 41.177,81).

Nach Ansicht des StV korrespondieren die vorgelegten Belege mit der vom Bf. erklärten Forderungswertberichtigung betr. die Wassergenossenschaft See- I in Höhe von € 37.011,99. Die ertragsteuerliche Behandlung sowie die vorgenommene USt-Korrektur ist daher unseres Erachtens zu Recht erfolgt.“

Mit Beschluss v. 9.9.2021, Pkt. II. Est 2007, 1. Abschreibung Forderungen 10% € 29.706 wurde der Bf. aufgefordert, diesen Sachverhalt im Detail darzulegen und den behaupteten Forderungsverlust durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Diesem Vorhalteverlangen ist der Bf. nicht nachgekommen. Es erfolgte dazu keine Äußerung und keine Belegvorlage.

Faktum 6. – Rückstellung für Prozesskosten und Rechtsanwaltskosten 2006

Vom Bf. wurde als sogenannter § 4/1-Ermittler in den Vorjahren (1998-2005) keine Rückstellungen für Prozesskosten und auch keine Rückstellung für Rechtsberatungskosten gebildet. Eine noch vor 1998 gebildete Rückstellung für Rechtsberatung über ATS 10.000 (€ 726,72) wurde bislang nicht aufgelöst.

Im Jahresabschluss 2006 wurden erstmals folgende Rückstellungen für Prozesskosten und eine Rückstellung für Rechtsanwaltskosten dotiert:

BH-Kt. 8894 Dotierung RSt f. Klagen und RA-Kosten	in Euro
Rückstellung Klage KI2, betr. BG Schwechat K3 und K2	80.000
Rückstellung Klage KI2, betr. LG Eisenstadt, ***2***	25.000
Rückstellung Rechtsanwaltskosten	30.000
Gesamtsummer Forderungsminderung	135.000

(Tabelle 15)

Im Zuge der Außenprüfung wurde in der Stellungnahme des StV vom 19.2.2010 dazu Folgendes vorgebracht:

Der Bf. sei im Zusammenhang mit einem Mietverhältnis von Frau M. beim BG Schwechat im Jahr 2007, Gerichtszahl K3 hinsichtlich eines Betrages von € 6.396 geklagt worden. Außerdem sei der Bf. von M. dann noch im Jahr 2008 beim BG Schwechat, Gerichtszahl K2 wegen € 71.193 geklagt worden.

Das Mahnklageverfahren K3 habe der Bf. wegen Fristversäumung im Jahr 2008 verloren und er habe aufgrund des Versäumungsurteils den Klagsbetrag und darüber hinaus die Honorarnote seines rechtsfreundlichen Vertreters vom 13.11.2008 von € 814,92 zu bezahlen gehabt.

Auch das Verfahren zu K2 hätte der Bf. im Jahr 2008 in I. Instanz verloren. Es sei diesbezüglich dann die Honorarnote vom 24.9.2009 seines Rechtsvertreters für die Erstattung einer Berufungsbeantwortung über € 3.378 angefallen. Für das erstinstanzliche Verfahren habe der Bf. an seinen Rechtsvertreter für Schriftsatz- und Verhandlungsleistungen € 5.933 (Honorarnote vom 13.11.2008) aufzuwenden gehabt.

In der Rechtsache VN. KI2 sei der Bf. von dem Genannten wegen Schadenersatz, bzw. Gewährleistungsanspruch im Zusammenhang mit dem im Jahr 2004 erfolgten Immobilienverkauf des Bf. an KI2 auf € 25.000, Gerichtszahl K4, geklagt worden.

Der Bf. habe in dieser Sache einen Vergleich abgeschlossen, mit der Verpflichtung € 25.000 zuzüglich Zinsen (€ 2.875) und Verfahrenskosten (€ 6.612) zu bezahlen. Die entstandenen eigenen Anwaltskosten seien mit € 5.000 zu schätzen.

Zur Bildung der Rückstellung Rechtsanwaltskosten € 30.000 erfolgte keine Äußerung.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.9.2021 führte der StV aus, dass keine Detailunterlagen zu diesen Prozessen mehr vorliegen würden. Soweit erinnerlich, seien die beiden Verfahren erst im Jahr 2011 beendet worden. Die beiden Prozesskostenrückstellungen KL1 und KL2 in Höhe € 105.000 seien anlässlich der Betriebsaufgabe im Jahr 2011 im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinnes erlöswirksam aufgelöst worden (erklärter Aufgabeverlust - € 525.941).

Erwiesen ist, dass der gewerbliche Liegenschaftsverkauf des Bf. an KL2 im Jahr 2004 erfolgte und wegen diesem Geschäft der Bf. vom Käufer KL2 im Jahr 2006 auf Schadenersatz, bzw. Gewährleistung von € 25.000 geklagt wurde (LG Eisenstadt, ***2***). Der Jahresabschluss 2005 wurde am 16.02.2007 erstellt und samt der Abgabenerklärungen 2005 am 8.3.2007 auch dem Finanzamt übermittelt.

Belegt ist ferner, dass der Bf. in Vertretung seiner Ehegattin Ende Oktober 2006 das im Eigentum und Betriebsvermögen seiner Frau stehende Superädifikat, Bungalow T41 an M. vermietet hat. Vermieterin war an Hand nachweislicher Unterlagen (z.B. Mietangebot) die Ehegattin des Bf. In der Buchhaltung des Bf. hat diese Vermietung daher auch keinen Eingang gefunden.

Im Jahr 2007 erhob KL2 in Verkennung ihres tatsächlichen Vertragspartners aus dem Mietverhältnis gegen den Bf. (an Stelle der E.G.. als Vermieterin) Mahnklage wegen Schadenersatz auf € 6.305,70 auf Grund rechtswidriger fristloser Kündigung des Bestandsvertrages (Verfahren K3). Auf Grund Fristversäumnis des Bf. endete das Mahnklageverfahren mit Versäumnungsurteil im Jahr 2008 entsprechend dem Klagebegehren.

In der Folge erhob KL2 wegen des gleichen Sachverhaltes (Rechtswidrige fristlose Kündigung des Mietvertrages) im Jänner 2008 eine weitere Klage gegen den Bf. (BG Schwechat, K2) wegen Schadenersatz (insbesondere Ersatz Vermittlungsprovision € 2.520, Mietkaution € 2.910 sowie Mehrkosten für Unterbringung- und Pflege zahlreicher Haustiere) auf € 60.689 zuzüglich Zinsen.

Diese Klage wurde mit Urteil des BG Schwechat vom 26.6.2009 (der Klägerin zugestellt) abgewiesen, weil keine Passivlegitimation zur Klage gegen den Bf. nach bestanden habe. Dieser sei nachweislich nicht der Vermieter des Bestandsobjektes und somit Vertragspartner der Klägerin gewesen, sondern habe nach außen erkennbar nur als Vertreter der E.G.. das Mietverhältnis mit der Klägerin abgeschlossen.

Gegen dieses für den Bf. erfolgreiche Urteil des Erstgerichtes hat die Klägerin KL2 im August 2009 Berufung erhoben und wurde vom Berufungsgericht die Richtigkeit des erstinstanzlichen Urteils, dass der Bf. – weil er nicht Vermieter des Bestandsobjektes war – nicht passiv klagslegitimiert ist. (Beweis: die beiden dem Bf. bekannten Urteil zu K2).

Aus diesem Grunde wurde in der Folge von Kl2 mit Klage, 3C302/09a, gegen die EG als Eigentümerin und Vermieterin des zum Gebrauch überlassenen Wohngebäudes Schadenersatz eingefordert und die Schadenshöhe von € 39.000 eingeschränkt. Diese gegen die Ehegattin des Bf. als tatsächliche Vermieterin gerichtete Klage blieb schließlich inhaltlich ohne Erfolg, unter anderem weil der behauptete Schaden erhöhter Unterbringungs- und Betreuungskosten für die Haustiere nicht vorgelegen habe.

Der Jahresabschluss für das Jahr 2006 des Bf. wurde am 20.03.2008 erstellt und gemeinsam mit der Abgabenerklärung am 28.04.2008 beim Finanzamt eingereicht.

Faktum 7. – Erlöserhöhung durch Sicherheitszuschlag

Nach Feststellung der Betriebsprüfung seien auf Grund nachgewiesener Schwarzerlöse mittels Sicherheitszuschlag die Erlöse 10% USt im Jahr 2006 um € 44.000 und im Jahr 2007 um € 24.000 zu erhöhen (vgl. BP-Bericht v. 3.12.2021, Tz. 5 und Beilage 1 zum BP-Bericht, Tz. 5 Seite 42ff).

Auf den Beschluss vom 9.09.2021, RV/7101702/2012, I. Est 2006, Pkt. 7 und II. Est 2007, Pkt. 2. und den Beschluss vom 3.09.2021, RV/7100761/2012, Pkt.3. betreffend Schätzung Erlöse 2006 und 2007 wird verwiesen.

Darin wurde den Verfahrensparteien mit ausführlicher Begründung dargelegt, dass das BFG die Auffassung des FA dem Grunde nach teilt, dass wegen sachlicher Unrichtigkeit der Aufzeichnungen gemäß § 184 BA0 die Erlöse griffweise zu schätzen seien. Abweichend von der Höhe der Schätzung der BP werde vom BFG beabsichtigt wegen der begründeten Annahme von Schwarzeinnahmen des Bf. bei der Vermietung, insbesondere Vermietungen auf Grundstück 362/4, die Mieterlöse um jährlich insgesamt € 10.000 netto (statt bisher lt. BP € 44.000 und € 24.000) griffweise anzuheben.

Dagegen wurde vom StV des Bf. im Vorhalt 30.09.2021 sowie der belangten Behörde kein Einwand erhoben.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Entscheidung des BFG liegt das vorstehend geschilderte Geschehen zu Grunde. Diese Sachverhaltsfeststellungen erfolgten durch Einsicht in den vorgelegten Verwaltungsakt, bestehend aus den Veranlagungsakten des Bf. und seiner Ehegattin E.G., einschließlich den

Bilanzakten sowie dem BP-Arbeitsbogen zur durchgeführten Außenprüfung und Würdigung der Parteivorbringen.

Soweit ein für die rechtliche Beurteilung entscheidungswesentlicher Sachverhalt strittig ist, erfolgt in der nachstehenden rechtlichen Beurteilung auch die Darstellung der Beweiswürdigung, aus welchen Überlegungen das Verwaltungsgericht zur Feststellung welcher Sachverhaltselemente gelangt ist.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hat (Ritz, BAO6, § 279 Tz 10).

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 1030 Abs. 3 B-VG).

Zum Faktum 1. - Erträge aus dem Erlass von betrieblicher Kreditschulden

Grundsätzlich führt ein betrieblich veranlasster Wegfall von Verpflichtungen zu einem Ertrag, der in vollem Umfang der Ertragsteuer zu unterziehen ist (VwGH, 19.10.1983, 82/13/0190); dies gilt auch dann, wenn die erlassene Betriebsschuld uneinbringlich war (VwGH, 3.6.1992, 87/13/0118).

Solang ein unbedingter, rechtswirksamer Schuldnachlass noch nicht eingetreten ist, muss auf Grund der Bilanzwahrheit die Verbindlichkeit in ihrer tatsächlichen Höhe in der Bilanz ausgewiesen werden (Mayr in Doralt, EStG¹⁴, § 6 Tz 269/1).

Unbestritten ist, dass es sich bei den beiden Bankkrediten der B1 (Kt. X1/01) und der B2 (Kt. X1/00) um betriebliche Verbindlichkeiten des Bf handelte (Beweis: Jahresabschluss 1998). Der Kredit der B1 betrug zum 1.1.2006 € 363.364,17 und der Kredit der B2 (durch Fusion 1991 Teil der B1) betrug zum 1.1.2006 € 332.560,78 (siehe Tabelle 1). Übereinstimmend steht auch fest,

dass diese beiden Betriebskredite durch einen außergerichtlichen Vergleich im Jahr 2006 dem Bf. erlassen worden sind und die dadurch eingetretene Erhöhung des Betriebsvermögens im Jahresabschluss 2006 als außerordentlicher Ertrag (gesamt € 695.924,95) erfasst wurde und vom Bf. als steuerpflichtig erklärt wurde.

Strittig ist jedoch, ob der Erlass der Bankverbindlichkeiten des Bf. aus den beiden Krediten der B3 (siehe Tabelle 1, 2 und 3) im Jahr 2006 oder im Jahr 2007 eingetreten ist. In diesem Zusammenhang ist auch die Frage zu klären, mit welchen Bilanzwerten zum 31.12.2005 und 31.12.2006 diese Bankverbindlichkeiten zu passivieren waren und in welcher Höhe durch den unbedingten Erlass dieser Kreditverbindlichkeiten eine Betriebsvermögenserhöhung und sohin ein Gewinn des Bf. eingetreten ist.

Bewiesen ist, dass die beiden angeführten Bankkredite der B3 aus einer Umschuldung des betrieblichen Bankkredites des Bf. bei der B-Bank (Kontostand lt. Bilanz 1998 ATS 30,8 Mio.) im April 1999 resultieren und diese seither als Betriebsverbindlichkeit in den Jahresabschlüssen des Bf. ausgewiesen wurden. Laut Bilanz 1999 handelte es sich ursprünglich um zwei CHF-Kredite über insgesamt ATS 25,14 Mio. und einen ATS-Kredit mit Überziehungsrahmen von ATS 1,25 Mio.

Nach übereinstimmenden Aussagen und aktenskundige Unterlagen, hatte das Ehepaar Piringer in ihrem Privatvermögen Sparbücher über rund ATS 20 Mio. und sei dieses Geld angeblich durch Wertpapierspekulationen der E.G.. erworben worden. Dem BFG liegt eine Kopie eines am 16.04.1999 ausgestellten Inhabersparbuches bei der B3 mit einer Einlage von ATS 19.894.095 vor. Von diesem Sparbuch, welches am 8.5.2000 einen Kapitalstand von ATS 20.860.075 aufwies, wurden mit diesem Tag ATS 20 Mio. (in Euro 1.453.457) abgehoben, offenbar zum Zwecke des Erwerbes der drei Wertpapierfonds (Depot Nr. ***1***.12) bei der B3.

Feststeht, dass diese Wertpapiere – genauso wie davor das Sparbuch – als Kreditsicherheit eingesetzt wurden, sich dieses Kapitalvermögen aber weiterhin im Privatvermögen befand und nicht in das Betriebsvermögen der E.G.. oder des Bf. eingelegt worden ist. Das Sparbuch indiziert auch, dass diese Wertpapierinvestition rund ein Jahr nach der Kreditumschuldung zur B3 erfolgt sein dürfte.

Bei den CHF-Krediten handelte es sich um endfällige Kredite mit einer Laufzeit von 20 Jahren. Der Bf. erklärte, dass die Bank eine Mindestrendite der Fondwertpapiere von 8% p.a. in Aussicht gestellt habe und mit diesem langfristigen Kapitalvermögensertrag der endfällige Kredit bedient hätte werden sollen.

Es trat jedoch eine für den Bf. ungünstige wirtschaftliche Entwicklung ein. Der Devisenkurs des Schweizer Franken stieg laufend an und die Kurse der gezeichneten 3-Bank-Fonds fielen. Auch die Immobilienprojekte am See_ I und II entwickelten sich nicht zufriedenstellend. Es

entstanden damit erhebliche Schwierigkeiten des Bf. seine Kreditverpflichtungen erfüllen zu können, weshalb von der B3 die Kredite gekündigt und fällig gestellt wurden.

Aktenkundig sind langjährige Streitigkeiten des Bf. mit der B3 und intensive Verhandlungen der Vertragsparteien (Bf. und Bank) im Jahr 2006 über einen Schuldnachlass (Beweis: Gesprächsnotiz E.G.. u. Bf. mit B-Bank und Zusatzvereinbarung sowie Vergleich zum B-Bank-Kredit der E.G.. v. 26.6.2006 mit Ausführungen zu Vergleichsbestrebungen bzgl. des B3-Kredites des Bf.).

Im Schreiben der B3 vom 28.2.2005 betreffend „Saldenbestätigung für Bf.“ werden nachstehende Sollstände der beiden Kredite mitgeteilt. Dies beweist, dass vom Bf. bereits in der Bilanz zum 31.12.2005 diese Kreditverbindlichkeiten eindeutig nicht mit den richtigen Werten angesetzt wurden.

Bankverbindlichkeiten (Beträge in Euro)	Lt. Bankauskunft zum 28.2.2005	Lt. Bilanz zum 31.12.2005	Lt. Bankauskunft zum 31.12.2006
B3, Kt. X6	457.761,92	400.594,89	533.519,31
B3, Kt. X4.58	2.200.962,98	1.951.762,90	2.458.452,27
Kreditschuld gesamt	2.658.724,90	2.352.357,79	2.991.971,58
Wertdifferenz/Bilanzberichtigung		-306.367,11	-333.246,68

(Tabelle 16)

Das im Privatvermögen befindliche Wertpapierdepot und Wertpapierverrechnungskonto (Kapitaleinsatz bei WP-Kauf € 1.453.457) hat zum 28.2.2005 und zum 1.1.2007 nachweislich folgende Werte:

Bankbelege zu	28.2.2005	1.1.2007
Depot Nr. X5	€ 1.022.816,53	€ 1.145.025,00
Konto Nr. X6	€ 49.480,39	€ 112.201,99
Gesamt Wertpapierbestand	€ 1.072.296,92	€ 1.257.226,99

(Tabelle 17)

Eindeutig belegt und nicht mehr bestritten wird, dass der im Jahresabschluss 2006 erklärte Schuldnachlass betreffend die Kredit bis zum 31.12.2006 nicht zustande gekommen ist. Bezüglich der Bankverbindlichkeiten B3 steht fest, dass sowohl der Bilanzausweis im Jahresabschluss 2005 mit € 2.352.717,79 (Fehlbetrag Passiva € 306.007,11) als auch der Bilanzausweis im Jahresabschluss 2006 mit € 0,00 (Fehlbetrag Passiva € 2.991.971,58) nicht mit dem richtigen Wert erfolgt ist.

Der in Tabelle 16 angeführte Saldostand der Kredite zum 31.12.2006 wird durch das Schreiben vom 11.01.2007 des Rechtsanwalts der B3 an den rechtsfreundlichen Vertreter des Bf. betreffend einen Vergleich über die Kreditschulden und durch das damit übereinstimmende Schreiben der B3 vom 22.1.2007 an den Bf. belegt. Der richtige Bilanzwert der

Kreditverbindlichkeit hätte dem Bf. bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2006 daher bekannt sein müssen.

Die vorgenommenen Buchungen zur Ausbuchung der Kredit im Jahr 2006 (siehe BH-Konto 3804 und 3807) stehen in erwiesenen offenen Widerspruch zu der – auch dem Bf. vorgelegenen – Bankbestätigung vom 22.1.2007 und sind daher zu stornieren.

Aus den aktenkundigen Bankbelegen und Korrespondenzen ergibt sich eindeutig, dass von der B3 die Annahmefrist für das Vergleichsangebot - Zahlung € 400.000 und Hingabe der verpfändeten Wertpapiere gegen gesamthafte Tilgung der B3-Kreditschulden – bis Ende Februar 2007 verlängert wurde und dieses Angebot erst nach dem 31.12.2006 fristgerecht und wirksam vom Bf. angenommen wurde.

Dieses Geschehen wird durch das Schreiben des Rechtsanwaltes des Bf. in der Vergleichssache Kredit vom 5.2.2007 mit Hinweis auf die wirtschaftliche und rechtliche Sinnhaftigkeit der Annahme des Vergleichsangebotes der B3 durch den Bf. und Hinweis auf die letztmalige Verlängerung der Annahmefrist bis 28.2.2007 belegt. Beweis für das Zustandekommen dieses Vergleiches im Februar 2007 ist auch ein Schreiben der in den Vergleich involvierten B-Bank an die E.G.. vom 22.1.2009. Daraus geht hervor, dass die treuhändig nur für einen wirksamen Vergleichsabschluss des Bf. mit der B3 mittels Kreditaufstockung bereitgestellten € 400.000 endgültig geleistet wurden und um diesen Betrag sich deshalb der Kreditsaldo der E.G.. erhöht hat. Wäre der Vergleich nicht im Februar 2007 zustandegekommen, hätte der rechtsanwaltliche Treunehmer die treuhändig bereitgestellten € 400.000 wieder an die Bank retourniert und wäre keine nachgewiesene dauerhafte Krediterhöhung bei der E.G.. eingetreten.

Aus diesem erwiesenen Geschehen erfolgt folgende abgabenrechtliche Behandlung:

§ 4 Abs. 2 Ziffer 2 EStG 1988 idGF lautet:

„Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundes-gesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- *Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.*
- *Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheid-erlassung noch nicht verjährten Veranlagungs-zeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.*
- *Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundes-abgabenordnung.“*

Die Schlussbilanz zum 31.12.2005 war betreffend den Ausweis der Kreditverbindlichkeiten B3 (Kt. 3804 u. Kt. 3807) zu berichtigen, weil durch das Schreiben der B3 vom 28.02.2005 erwiesen ist, dass diese Bankschulden, auf die bis zum 31.12.2005 keine Rückzahlungen erfolgt sind, zumindest € 2.658.724,90 betragen haben.

Da beim Veranlagungsjahr 2005 bereits Verjährung eingetreten ist, ist zur Erreichung eines richtigen Totalgewinnes von Amts wegen eine Fehlerberichtigung durch Ansatz eines gewinnmindernden Abschlages in der Differenz zum zu niedrig erfolgten Wertansatz der Kreditverbindlichkeit in Höhe von € 306.367,11 (siehe Tabelle 16) im darauffolgenden noch nicht verjährten Veranlagungsjahr 2006 vorzunehmen.

Ebenso ist die Schlussbilanz zum 31.12.2006 entsprechend dem durch das Bankschreiben vom 22.1.2007 als richtig bewiesenen Wertansatz der Kreditverbindlichkeiten (Kt. 3804 u. 3807) aufwandswirksam auf € 2.991.971,58 zu erhöhen (siehe Tabelle 16). Der Abschlag gemäß § 4 Abs. 2 Ziffer 2 EStG in Höhe von € 306.367,11 und die aufwandswirksame Bilanzberichtigung der Schlussbilanz 2006 führen im Veranlagungsjahr 2006 zu einer Gewinnminderung von gesamt € 639.613,79. Das entspricht genau dem Betrag, den der StV in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2021 als zusätzlichen Aufwand in Folge des Erlasses der zu diesem Teil nicht in der Bilanz erfassten Kreditschulden releviert hat.

Der im Jahresabschluss 2006 zu Unrecht erfasste außerordentlich Erlös aus dem – tatsächlich nicht stattgefundenen Schuldennachlass betreffend B3-Kredite – in Höhe von € 550.594,89 war zu korrigieren und der Gewinn um diesen Betrag zu vermindern.

Betreffend das Streitthema „Erlass der B3-Kredite“ war im Veranlagungsjahr 2006 daher folgende Erlöskorrektur vorzunehmen:

Erlösminderung Veranlagung 2006	in Euro
Abschlag § 4 Abs. 2 Z. 2 EStG auf Grund Bilanzberichtigung Bilanz 31.12.2005	306.367,11
Aufwand Berichtigung Kreditverbindlichkeiten B3 zum 31.12.2006	333.246,68
Zwischensumme – Gesamtaufwand Richtigstellung Kreditverbindlichkeiten	639.613,79
Erlösberichtigung – kein Erlass Kredit zum 31.12.2006	550.594,89
Gewinnminderung Vlg. 2006 betr. Faktum 1 gesamt	-1.190.208,68

(Tabelle 18)

Da der Bf. im Februar 2007 einen rechtswirksamen Vergleich zur Bereinigung seiner Verbindlichkeiten mit der B3 abgeschlossen hat, ist der damit verbundene Schuldenerlass (die Betriebsvermögenserhöhung) im Veranlagungsjahr 2007 gewinnwirksam zu erfassen.

Dazu wird angemerkt, dass das Geld für die Abschlagszahlung von € 400.000 aus der Aufstockung des betrieblichen Kredites der E.G.. bei der B-Bank stammt, sodass sich um diesen Rückzahlungsbetrag die Verbindlichkeiten des Bf. gegenüber der E.G.. erhöht haben (Kt. 2191 Verrechnungskonto E.G..). Nach Angaben des Bf. war seine Ehegattin auch die Eigentümerin des in die drei B3-Fonds investierten Sparguthabens von ursprünglich ATS 20 Mio. Soweit dies

zutrifft, hat sich durch die Hingabe des im Eigentum der E.G.. stehenden Kapitalvermögens zur Schuldtilgung ebenso die Verbindlichkeit des Bf. gegenüber der E.G.. erhöht (Kto. 2191 Verrechnungskonto E.G.). Wenn aber der Bf. entgegen dem bisherigen Parteivorbringen der Eigentümer dieses hingegebenen Kapitalvermögens war, lag eine Einlage von Privatvermögen ins Betriebsvermögen zur Schuldentilgung vor.

Nach der Rechtsprechung des VwGH führt nämlich die Verpfändung von Privatvermögen für einen Betriebskredit nicht dazu, dass dieses Privatvermögen (notwendiges) Betriebsvermögen wird (VwGH, 16.09.1992, 90/13/0299; 10.04.1997, 94/15/0211). Da der Bf. den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt hat, kommt ein gewillkürtes Betriebsvermögen – wie es § 5-Ermittlern durch ausdrückliche Widmung möglich wäre – überhaupt nicht in Betracht. Zudem waren diese als Kreditsicherheit verpfändeten Wertpapierfonds auch niemals in die Bilanzen des Bf. oder seiner Gattin aufgenommen worden.

Die Ansätze in der Berechnung des a.o. Ertrages aus dem Schuldenerlass 2007 beruhen auf der aktenkundigen Beweislage. Es konnte mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Schuldenstand der Kredit sich seit 1.1.2007 nicht mehr geändert hat. Der Nachweis des genauen und gesamten Inhaltes des Vergleiches und eines allenfalls anderen Buchwertes des hingegebenen Kapitalvermögens im Zeitpunktes der Wirksamkeit des Vergleiches durch Vorlage der Vertragsurkunde wäre an dem Bf. gelegen. Dem mit hoher Wahrscheinlichkeit richtigen Wertansatz auf Grundlage des Bankschreibens vom 22.1.2007 – der im angefochtenen ESt-Bescheid 2007 auch vom FA herangezogen wurde - ist der Bf. nicht entgegengetreten.

Vom Bf. wurde die Hingabe des verpfändeten Wertpapierdepots und WP-Verrechnungskonto zur Kredittilgung mit dem Betrag von € 1.401.765,31 zum 31.12.2006 gebucht (Beweis: BH-Kt. 3807). Die Behauptung, dass in einem Vergleichsangebot vom 21.12.2006 dieses WP-Depot und Verrechnungskonto einen Buchwert von € 1.453.456,68 aufgewiesen habe, steht dazu in Widerspruch. Dieser offene Widerspruch wurde vom Bf. weder aufgeklärt, noch wurde das angebliche Vergleichsangebot vom 21.12.2006 dem BFG vorgelegt und der behauptete Buchwert des WP-Depot- und Verrechnungskonto zu diesem Tag in der Höhe von € 1.453.456,68 nachgewiesen.

Tatsache ist, im Mai 2000 vom Inhabersparbuch bei der B3 ATS 20 Mio – das sind umgerechnet in EURO 1.453.456,68 – in drei Wertpapier-Fonds der B3 investiert wurden und diese WP-Konten nach Kapitalverlusten am 28.2.2005 einen Wert von € 1.072.296,92 und am 2.1.2007 nach kontinuierlichem Kursanstieg (Gegenbewegung) einen Wert von € 1.257.226,99 aufwiesen. Die Behauptung, dass am Donnerstag, den 21.12.2006 diese WP-Konten einen Buchwert exakt in Höhe ihres Anfangsstandes von € 1.453.456,68 (das sind in ATS 20 Mio) hatten und dann binnen 6 Banktagen wieder ein Kursverlust dieser WP-Fonds in Höhe von

€ 196.229,69 (das rund 13,5%) bis zum Freitag, den 2.1.2007 eingetreten sei, sodass sich ein bewiesener WP-Buchwert von € 1.257.226,99 ergibt, ist völlig unrealistisch.

Im Übrigen ist für die Ermittlung des gewinnwirksamen Schuldennachlasses nicht der Buchwert und Kontostand des zur Kredittilgung hingegebenen WP-Depots und –Verrechnungskontos zum 21.12.2006 maßgeblich, sondern dieser Buchwert im Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit des gegenständlichen Vergleiches. Das ist üblicher Weise der Zeitpunkt der Annahme des Vergleichsangebotes des Gläubigers durch den Schuldner.

Dem ausdrücklichen Vorhalteverlangen die Vergleichsurkunde vorzulegen ist der Bf. nicht nachgekommen (siehe Pkt. 8.2. letzter Absatz des Beschlusses des BFG vom 9.9.2021). Deshalb war auf Grundlage der aktenkundigen Beweise der außerordentliche Ertrag (Betriebsvermögenerhöhung) – übereinstimmend mit der Berechnung des Finanzamtes (vgl. Tabelle 6) daher wie folgt zu ermitteln:

a.o. Ertrag aus Erlass Kreditschulden B3 Vgl. 2007	Betrag in Euro
Schuldnachlass B3 –Kredite erwiesener Schuldenstand	2.991.971,58
Hingabe privater Wertpapiere/Deopt Nr. ***1*** Stand 2.1.07	-1.145.025,00
Hingabe Giralgeld/WP-Verrechnungskonto, Stand 2.1.07	-112.201,99
Hingabe des privaten verpfändeten Kapitalvermögens gesamt	-1.257.226,99
Geleistete Abschlagszahlung	-400.000
Gewinnerhöhung Vlg. 2007 betr. Faktum 1.	1.334.744,59

(Tabelle 19)

Periodenübergreifend ergibt sich bezüglich dieses Streitpunktes – wie vom StV rechnerisch dargestellt – eine Erhöhung des Totalgewinnes um € 144.536 (1.334.744 - 1.190.208).

Zum Faktum 2. – Rückstellung für Hochwasserschaden € 260.000

Vom Bf. wurden sowohl beim Streitpunkt „Erlöse aus Schuldennachlass“ als auch beim Streitpunkt „Rückstellung Hochwasserschaden“ und den anderen Streitpunkten widersprüchliche und tatsachenwidrige Erklärungen abgegeben. Dabei hat er die Begründung für seine Handlungen im Laufe des Abgabenverfahrens nach Gutdünken abgeändert.

In den Vorjahren 2000 bis 2005 hat der Bf. unter anderem beim gewerblichen Immobilienhandel erwiesen systematisch und in großem Ausmaß Schwarzgelder zur Steuerhinterziehung kassiert (BFG, 15.06.2021, RV/7100670/2012). An dieser Absicht einer exzessiven Steuervermeidung hat der Bf. im Streitjahr 2006 nach Ansicht des BFG mit einer klar zu Tage tretenden Strategie festgehalten. Da der Bf. durch die außerordentlichen Erträge aus Schuldnachlass (lt. Erkl. Bf. 2006 € 1.246.520) im Jahr 2006 einen hohen Bilanzgewinn erwartete, konstruierte er die Schaffung möglichst hoher Betriebsausgaben.

Als erwiesen ist anzusehen, dass am 30.06.2006 durch ein Starkregenereignis Oberflächenwasser von der Verkehrsfläche des Grundstückes G4 – das 2006 nachweislich im Eigentum und Betriebsvermögen der E.G.. stand – auf die ebenfalls im Eigentum und Betriebsvermögen der E.G.. stehenden Grundstücke G1, G2 und G3 (sogenannte Trockenzeile See-) floss und dort in unbewiesenem Ausmaß Sachschäden an im Eigentum und Betriebsvermögen der E.G.. stehenden Superädifikaten verursachte. Nach Angaben des seine Ehegattin in dieser Angelegenheit vertretenden Bf. entstanden Wasserschäden an 12 fertiggestellten Gebäuden und 18 Rohbauten. Von der E.G.. als Geschädigte wurde von der Haftpflichtversicherung der Gemeinde Q. deshalb Schadenersatz eingefordert und im Jahr 2009 € 198.000 von ihr als Geschädigte eingeklagt und im Dezember 2012 ein Vergleich über die Zahlung von € 50.000 an E.G.. abgeschlossen. Eine Erfassung als Betriebseinnahme (der E.G..) erfolgte nicht.

Wie bei dieser Faktenlage im Betriebsvermögen des Bf. durch das Starkregenereignis 2006 ein Hochwasserschaden oder eine Schadenersatzpflicht oder behördlich auferlegte Leistungspflicht von € 260.000 entstanden sein könnte, ist völlig unverständlich.

In der Stellungnahme des StV vom 19.02.2010 im Zuge der Betriebsprüfung wurde als Grund für die Bildung dieser Rückstellung angegeben, der Bf. sei als Grundstückseigentümer verpflichtet, die Wiederherstellung und Sanierung der vom Hochwasserschaden betroffenen Häuser (der E.G..) durchzuführen.

Da kein Nachweis für eine solch ungewöhnliche – mit dem Schadenersatzrecht in Widerspruch stehende – Ersatzpflicht des Bf. vorgelegt wurde, vermag diese Begründung die Bildung einer gemäß § 9 EStG zulässigen Rückstellung nicht zu rechtfertigen.

Nachdem der Bf. mit Vorhalt des BFG vom 9.9.2021 mit den Eigentumsverhältnissen und der Betriebsvermögenszugehörigkeit der betroffenen Grundstücke und Häuser sowie der Widersprüchlichkeit und dem fehlenden Nachweis einer Ersatzpflicht des Bf. für die Wiederherstellung der vom Hochwasser beschädigten Superädifikate seiner Ehegattin konfrontiert wurde, wurde ein neuer Begründungsversuch unternommen und folgender Grund für die Rückstellungsbildung vorgegeben:

Es seien durch das Hochwasser nicht nur Gebäude beschädigt worden – und nur diese Schäden sei von der Haftpflicht der Versicherung abgelöst worden – sondern auch die im Eigentum des Bf. befindlichen Straßen und die Kanalisation seien durch das Starkregenereignis vom Juni 2006 schwer in Mitleidenschaft gezogen worden. Der Bf. habe eine vertragliche Verpflichtung gegenüber der Gemeinde die Zufahrtsstraße und die Kanalisation hochwassergerecht herzustellen. Hierüber werde seit 28 Jahren mit der Gemeinde gestritten. Aus einem Erhebungsbericht vom 21.12.1999 und einem Aktenvermerk vom 19.1.2000 des NÖ Gebietsbauamtes würde sich die Verpflichtung des Bf. ergeben, die Kanalisation im Bereich der Zufahrtsstraße zu sanieren. Durch das

Hochwasserereignis 2006 habe die aus den Vorjahren (1999/2000) stammende Sanierungsverpflichtung des Bf. betreffend die Zufahrtsstraße und die Kanalisation neu an Aktualität gewonnen, weshalb die Rückstellung im Jahr 2006 gebildet wurde.

Durch ein Privatgutachten der E.G.. werde auch dokumentiert, dass zur Vermeidung von Überschwemmungen der Aufschließungsstraßen, die Ausbildung von Auffangbecken und Weiterleitung des Regenwassers in einen Vorfluter erforderlich wäre. Genau diese Herstellungskosten (Sanierungskosten des Kanals) auf Grund der bereits im Jahr 1999 festgestellten Verpflichtung habe der Bf. im Jahr 2006 dann rückgestellt.

Auch dieses Vorbringen erweist sich als konstruierte Schutzbehauptung die nicht den Tatsachen entspricht. Wie vorstehend unter II Sachverhalt Pkt. Faktum 2. im Detail dargelegt, war die gesamte Aufschließungsstraße, das ist das Grundstück G4 im Jahr 2006 nicht Eigentum und Betriebsvermögen des Bf., sondern seiner Ehegattin (Beweis: Jahresabschluss 2006 der E.G., Konto 012). Auch die von diesem Grundstück an die Gemeinde durch Liegenschaftsteilung entgeltlich abgetretene Verkehrsfläche (GstNr. G6 [neu]) war niemals im Eigentum und Betriebsvermögen des Bf. Auf Grund von Rechtsstreitigkeiten der E.G.. mit der Gemeinde wurde dieser Teil der Aufschließungsstraße erst durch Grundbucheintragung 2009 ins zivilrechtliche Eigentum der Gemeinde übertragen.

Weder ein durch die Überschwemmung im Juni 2006 verursachter Schaden an der betroffenen Aufschließungsstraße ist nur ansatzweise glaubhaft gemacht oder gar nachgewiesen worden, noch ein dadurch entstandener Schaden an den Kanalanlagen. Zudem war der Bf. auch nicht der Eigentümer der Kanalanlagen, sondern befinden sich diese seit dem Verkauf vom Bf. an seine Ehegattin im Jahr 1995 in deren Betriebsvermögen (Beweis: Jahresabschluss 2006 E.G.: Kt. 102 Gebäude Kläranlage, Kt. 103 Kläranlage und Pumpstation, Kt. 202 Maschinen Kläranlage, Anschaffungskosten gesamt: € 715.827).

Wäre dem Bf. durch die Überschwemmung ein Schaden entstanden, wäre es naheliegend gewesen, nicht nur für die Schäden im Betriebsvermögen der E.G.. Schadenersatz von der Gemeinde einzufordern, sondern auch für den bei ihm verursachten Schaden. Vom Bf. ist aber kein Schadenersatz geltend gemacht worden. Das indiziert, dass in seinem Betrieb kein Hochwasserschaden entstanden ist.

Aus dem vom StV vorgelegten Erhebungsbericht und Aktenvermerk ergibt sich keine Leistungspflicht des Bf. Es wurde auch nicht in anderer Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, dass ihm im Jahr 2006 eine ernsthaft drohende betrieblich veranlasste Verpflichtung getroffen hätte, die zur Bildung der Rückstellung „Hochwasserschaden“ berechtigt hätte.

Die Bestimmung des § 9 EStG 1988 in der für die Veranlagung 2006 und 2007 geltenden Fassung, BGBl I 2003/71 (BudBG 2003) lautet:

„(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.“

(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.

Die Dotierung der Rückstellung „Hochwasserschaden in Höhe von € 260.000“ im Jahr 2006 erfolgte ohne eine sachliche Berechtigung, weil keine betriebliche veranlasste Verpflichtung vorgelegen ist. Da diese Rückstellung nicht den Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Abs. 1 EStG entsprach, war sie unzulässig und gewinnwirksam aufzulösen.

Zum Faktum 3. – Bezogene Fremdleistung von E.G.. für Behebung des Hochwasserschadens

Sie jeher wurden die betrieblichen Tätigkeiten zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin E.G.. unter steuerlichen Aspekten aufgeteilt, auch wenn alle relevanten Handlungen der Bf. als Generalbevollmächtigter vornahm. Dabei waren die Leistungsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen des Bf. und jenem seiner Ehegattin oft nicht sachlich nachvollziehbar und war die Fremdüblichkeit zweifelhaft.

Diese Praktik kam offenkundig auch bei der Steuergestaltung für die Veranlagung 2006 zum Einsatz. Da die Ehegattin zum 1.1.2006 noch nicht verrechnete vortragsfähige Verluste von

-€ 1.674.064 hatte, war eine Scheinleistungsverrechnung mit dem Bf. zur Minderung seines erwarteten hohen Gewinnes zweckdienlich.

Wie im Sachverhalt unter Faktum 3. näher dargelegt, macht der Bf. auf Grund einer Rechnung seiner Ehegattin vom 31.12.2006 einen Aufwand von € 89.878,80 geltend für die Beseitigung von Hochwasserschäden vom 30.06.2006 an Gebäuden der E.G.. (gegen Kt. 2191 Verrechnungskonto E.G.. gebucht).

Mit der Begründung, der Bf. sei verpflichtet seiner Ehegattin den Hochwasserschaden an den in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Superädifikaten zu ersetzen, wurde einerseits die unzulässige Rückstellung „Hochwasserschaden € 260.000“ und andererseits ein Aufwand für eine erfolgte Schadensbehebung von € 89.878,80 erklärt.

Der Grund, weshalb der Bf. verpflichtet sei, diese behaupteten Schadenskosten seiner Ehegattin zu ersetzen wurde allerdings weder plausibel und substantiiert dargelegt, noch wurde eine entsprechende Schadensersatzpflicht des Bf. gegenüber der E.G.. glaubhaft gemacht.

Es liegen auch mehrere Widersprüche bei dieser Rechnung vom 31.12.2006 vor. Die verrechneten Erstmaßnahmen der Schadensbehebung von € 7.717,80 entsprechen vollinhaltlich der Schadensaufstellung der E.G.. vom 25.10.2008 über 33 ihrer Häuser auf ihren Grundstücken G1, G2 und G3. Gegenüber der Haftpflichtversicherung und in der Klage wurden von der E.G.. für 12 ausgebaute Gebäude pauschale Durchschnittskosten von a' € 10.700 und für 18 Rohbauten pauschale Durchschnittskosten von a' € 3.500 (also für 30 Gebäude ein Gesamtschadenersatz von rund € 190.000) geltend gemacht.

Es wurden aber weder für Kosten der Erstmaßnahmen, noch Pauschalkosten für Sonderaufsicht und Mietausfälle – wie in der Rechnung an den Bf. ausgewiesen– von der E.G.. als Schadenersatzforderung erklärt. Es ist auch nicht verständlich, warum die gesamten Schadenskosten für die Erstmaßnahmen aber nur Schadenskosten für vier fertiggestellte Gebäude der E.G.. dem Bf. verrechnet wurden und warum in der Rechnung Durchschnittskosten pro Haus von € 13.540 und im Schadensersatzprozess ebenso diese Gebäude betreffend nur Kosten von € 10.700 angegeben wurden. Bei der Schadensbesichtigung durch den Sachverständigen der Versicherung am 21.12.2006 konnte an den von der Überflutung angeblich betroffenen Gebäuden kein Schaden mehr festgestellt werden. Die Anzahl der vom Schaden betroffenen Gebäude sowie das Schadensausmaß beruhte daher ausschließlich auf den Angaben des Bf. (Beweis: Gutachten-Vorbericht v. 15.1.2007, Seite 20).

Aus dem Tatsachenbeweis, dass zum 21.12.2006 keine Schäden mehr feststellbar und diese also schon behoben waren, folgt aber, dass eine Verrechnung pauschaler Kosten für die Schadensbehebung der betroffenen Häuser in keiner Weise fremdüblich ist. Ein fremder

Leistungserbringer würde seine tatsächlich erbrachten einzeln definierten Leistungen der Schadensbehebung an den Gebäuden abrechnen und keine Pauschalkosten. Ebenso würde kein fremder Leistungsempfänger eine Verrechnung von Pauschalleistungen „Arbeit pro Haus € 9.600 und Material pro Haus € 3.940“ akzeptieren. Die in der Rechnung angeführte „beiliegende Liste“ ist nicht aktenkundig, wurde vom Bf. trotz Verlangen dem BFG nicht vorgelegt und wird vom BFG als nicht vorhanden betrachtet, weil eine Aufstellung von Einzelleistungen, die zum Ergebnis kommt, dass pro Haus jeweils die gleichen Kosten für Arbeit und Material anfallen, nicht glaubhaft ist.

Ebenso ist die Verrechnung von pauschalen Kosten einer Sonderaufsicht und für Mietausfälle widersprüchlich und die Leistung im Einzelnen überhaupt nicht nachvollziehbar. Vor allem aber ist nicht feststellbar, auf welcher Grundlage der Bf. verpflichtet gewesen sein sollte, für Kosten der Schadensminderung und Schadensbeseitigung an im Betriebsvermögen der Ehegattin befindlichen Gebäuden etwas zu bezahlen.

Da in der Rechnung nachweislich Bestandteile (Kosten) aus der Schadensaufstellung an den Gebäuden der E.G.. als Leistung verrechnet worden sind, kann eine Leistungserbringung für Hochwasserschäden an Gebäuden, die im Betriebsvermögen des Bf. stehen, nicht vorgelegen sein. Im Übrigen wurde ein solches Geschehen vom Bf. auch nicht dargelegt.

Bei dieser Leistungsverrechnung der E.G.. an den Bf. handelt es sich um ein Rechtsgeschäft unter nahen Angehörigen, für das Folgendes zu beachten ist:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlung betrieblich veranlasst ist (§ 4 Abs 4) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergibt und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4) zu qualifizieren ist (vgl E 4.9.1992, 91/13/0196, 1993, 203; EStR 2000 Rz 1127). Zu untersuchen ist, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen (im gegenständlichen Fall den hohen Verlustvortrag der Ehegattin steuermindernd nutzen können).

Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (E 27.4.2000, 96/15/0185, 2001, 197), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (E 18.10.1995, 95/13/0176, 1996, 300). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (E 7.12.1988, 88/13/0099, 1992, 694). Verträge zwischen nahen

Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (E 26.1.1999, 98/14/0095, 1999, 405) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Wie vorstehend ausgeführt, entspricht die mit der Rechnung vom 31.12.2006 vorgenommene Leistungsverrechnung der Ehegattin an den Bf. über € 89.878,80 nicht den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung dieses Rechtsgeschäftes unter nahen Angehörigen.

Für Rechtsgeschäfte dieser Größenordnung liegt üblicher Weise ein Angebot mit Leistungsaufgliederung und Kostenaufstellung vor, wodurch der Inhalt des abgeschlossenen Werkvertrages – im Interesse beider Vertragsparteien – eindeutig und ausreichend nach außen zum Ausdruck kommt. Dies ist hier nicht der Fall. Der einzig vorliegende nach außen zum Ausdruck kommende Nachweis, ist die dubiose Rechnung über eine pauschale Leistungsverrechnung. Es ist der Leistungsgrund (Zahlungsverpflichtung des Bf.) zweifelhaft und eine Leistungserbringung an den Bf. auch nicht glaubhaft. In jeden Fall, wäre unter Familienfremden keine Verrechnung von Pauschalkosten für eine Gebäudesanierung oder den Ersatz von Mietausfällen erfolgt. Es liegt daher ein nicht fremdübliches Rechtsgeschäft unter nahen Angehörigen vor, dass steuerrechtlich keine Anerkennung findet.

Der Gewinn im Jahr 2006 ist daher um den unzulässig erklärten Aufwand für bezogene Leistungen von € 89.878,80 zu erhöhen.

Zum Faktum 4. - Anschaffung und Abschreibung des aktivierten Wirtschaftsgutes „Trink- und Nutzwasserleitung und Kanalanlage“

Das im Erkenntnis unter II. Sachverhalt, Faktum 4. dargestellte Geschehen liegt der rechtlichen Beurteilung zu Grunde. Im Vorhalt vom 3.09.2021, RV/7100671/2012, Pkt. 2.1. und im Vorhalt vom 9.09.2021, RV/7101702, Pkt. 4. wurden dem Bf. vom BFG die Bedenken über das Vorliegen eines nicht den steuerlichen Voraussetzungen entsprechenden Rechtsgeschäftes zwischen nahen Angehörigen und über die begründeten Annahme, dass es sich zudem um ein Scheingeschäft handle und diese in der Rechnung ausgewiesenen Bauerrichtungsleistungen überhaupt nicht erbracht worden sind, dargelegt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das in diesen Beschlüssen an den Bf. gerichtete Nachweisverlangen für die Anerkennung

einer tatsächlichen und fremdüblichen Anschaffung dieses Wirtschaftsgutes von seiner Ehegattin im Jahr 2005 und der behaupteten außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung im Jahr 2006 verwiesen.

Der Bf. ist diesem Nachweisverlangen des BFG nicht nachgekommen und er hat weder die tatsächliche Erbringung dieser zweifelhaften Bauleistungen von der E.G.. an den Bf. noch die Fremdüblichkeit einer solchen Leistungserbringung im Detail dargelegt und damit plausibel gemacht, noch hat er durch geeignete Unterlagen dieses ausschließlich mit einem Rechnungsbeleg vorgegebene Rechtsgeschäft zumindest glaubhaft gemacht. Dieses vorgegebene Rechtsgeschäft leidet auch an erheblichen Widersprüchlichkeiten.

Es gibt zur der verrechneten „Errichtung einer Trinkwasserleitung und Nutzwasserleitung samt Schiebereinbauen sowie der Errichtung der Kanalanlage samt Pumpstation“ keine Baupläne, keine Projektbeschreibung, keine Fremdbelege über die erfolgte Leistungserbringung, keine behördlichen Bewilligungen, keine Angebotsunterlagen, kein Vertrag über die Erbringung dieser Werkleistungen mit einem Auftragsvolumen von € 141.200. Das ist nicht nur ungewöhnlich, sondern nach Auffassung des BFG unter Würdigung der gesamten Umstände beim Bf. der sichere Beweis, dass der in der Rechnung vorgegebene Verkauf der baulichen Anlagen überhaupt nicht stattgefunden hat, sondern nur am „Papier“ existiert. Auf Grund der hohen Verlustvorträge bei der E.G.. war eine Verlagerung der Erlöse zu ihr durch Leistungsverrechnung von der E.G.. an den Bf. eine angestrebte vorteilhafte Steuergestaltung.

Es blieb auch der Widerspruch ungeklärt, dass sich die Kläranlage samt Gebäude und Kanalanlagen und Pumpstation samt den dazugehörigen Maschinen im Betriebsvermögen der E.G.. befinden und lt. der Rechnung dazu eine neue Kanalanlage sowie Trink- und Nutzwasseranlage errichtet und an den Bf. verkauft werde. Der Aufteilung und Abgrenzung dieser Betriebsanlagen fehlt die wirtschaftliche Logik und Nachvollziehbarkeit.

Auch die Begründungen für die lt. Jahresabschluss 2006 vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung von € 43.000, die lt. den beiden Vorhaltsbeantwortungen der StV eine Teilwertabschreibung sei, sind in sich widersprüchlich und erfolgten mit zwei unterschiedlichen Sachverhaltsvarianten:

Bei der Außenprüfung wurde vom StV erklärt, die Teilwertabschreibung sei auf Grund einer behördlichen Anordnung erfolgt. Die Wertminderung der lt. Jahresabschluss im Jahr 2005 vom Bf. angeschafften Kläranlage werde damit begründet, dass diese im Besitz des Bf. befindliche Kläranlage für eine größere Durchschnittsleistung ausgelegt ist, als sie tatsächlich genutzt wird. Die Kläranlage war überdimensioniert und hat deshalb ihre Klärfunktion nicht mehr ordnungsgemäß erfüllt. Die ursprünglich auf 2400 Einwohnerwerte ausgerichtete Kläranlage samt Zuleitungen hätte laut behördlicher Anordnung auf 500 Einwohnerwerte verringert werden sollen. Auf Grund dieser behördlichen Anordnung ist die Teilwertabschreibung in Höhe von € 43.000 erfolgt.

In Widerspruch zu dieser Sachverhaltsdarstellung steht, dass lt. der Rechnung der Bf. die Errichtung einer Kanalanlage samt Pumpstation um Anschaffungskosten € 39.400 erworben hat, jedoch wegen Rückdimensionierung der Kläranlage € 43.000 abgeschrieben wurden. Es ist auch nicht anzunehmen, dass eine Ende 2005 fertiggestellte und an den Bf. von E.G.. verkaufte Kanalanlage um fast das fünffache überdimensioniert ist (2400 Einheiten) und bereits durch behördliche Anordnung im Folgejahr der Anschaffung 2006 (für die es keinen Nachweis gibt) auf 500 Einheiten verringert werden muss. Wenn dieses Geschehen einer behördlichen Sanierungsanordnung der Kanalanlage zutreffen sollte, dann kann damit nur die seit 1995 im Betriebsvermögen der E.G.. stehende Kanalanlage gemeint sein. Und für diese hat die E.G.. im Jahr 2006 eine Teilwertabschreibung von € 82.000 vorgenommen.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren brachte der nunmehrige StV dann eine neue Sachverhaltsversion vor: Die Teilwertabschreibung hänge mit dem mit der Wassergenossenschaft geführten Rechtsstreit (ohne Belegnachweis) und dem Hochwasserschaden (ohne Belegnachweis) zusammen. Die Kanalanlage samt Pumpstation (Anmerkung BFG: Anschaffungskosten lt. Rechnung € 39.400) habe im Jahr 2006 aufgrund einer behördlichen Anordnung (ohne Belegnachweis) infolge aufgetretener Schäden geschlossen werden müssen.

Auf Grund der aufgezeigten gravierenden Widersprüche, dem Fehlen jeglicher Nachweise zur tatsächlichen Errichtung der in der Rechnung angeführten baulichen Anlagen als selbständige Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen des Bf. und dem Fehlen der Fremdüblichkeit dieses Rechtsgeschäftes zwischen den Ehegatten, ist die Anschaffung dieser Wirtschaftsgüter durch den Bf. (Kt. 661 Wasserleitung, Kanal € 141.200) vom BFG steuerlich nicht anzuerkennen.

Das hat zur Folge, dass der Gewinn 2006 und 2007 um den Aufwand der erklärten Jahres-AfA in Höhe € 4.706,66 und der Gewinn 2006 auch um den Aufwand der erklärten außerplanmäßigen Abschreibung (bzw. Teilwertabschreibung) von € 43.000 zu erhöhen war.

Zum Faktum 5. - Abschreibung Forderungen USt 10%

Der Entscheidung liegen die im Erkenntnis unter II. Sachverhalt, Pkt. Faktum 5. dargestellten aktenkundigen Feststellungen zu Grunde.

Die Ehegattin hatte die Klär- und Kanalanlage samt Gebäude, Pumpstation und Maschinen in ihrem Betriebsvermögen und sie erbrachte als Betreiberin dieser Anlage die Abwasserentsorgungsleistungen gegenüber den Abnehmern, insbesondere gegenüber der gegenständlichen Wassergenossenschaft See- I (WG KI). Laut Auskunft des Bf. nahm aber auf Grund des Umstandes, dass die WG KI mit ihm seinerzeit den Abnahmevertrag abgeschlossen hatte, auch er die Rechnungslegung an die WG KI vor. Seine diesbezügliche Leistung entsprach

nur einer Verrechnungsstelle. Von E.G.. wurde das Entgelt für die an die WG KI erbrachten Abwasserleistungen an den Bf. verrechnet, der dann eine Weiterverrechnung an die WG KI vornahm. Für diese Serviceleistung des Bf. wurde kein Entgelt der E.G.. verrechnet, mit welchem der Arbeitsaufwand, die Kosten und das Risiko des Bf. aus diesem Geschäft fremdüblich berücksichtigt würde.

Aktenkundig ist, dass 2006 von der E.G.. für Abwasserentsorgung der WG KI dem Bf. € 37.434 verrechnet wurden und von diesem im Jahresabschluss 2006 € 37.434 Erlöse Abwasserentsorgung erklärt wurden, jedoch Forderungen betreffend Erlöse Abwasserentsorgung € 37.011,79 als uneinbringlich abgeschrieben wurden. Im Wirtschaftsjahr 2007 wurden aus dieser Leistungsverrechnung des Bf. mit seiner Ehegattin betreffend die Abwasserentsorgung Erlöse USt 10% von € 39.064,27 erfasst und gleichzeitig Forderungen 10% von € 29.706 abgeschrieben.

In dem Schreiben der WG KI an den Bf. und E.G.. vom 30.06.2006 wurde bei der Rechnung vom 14.6.2006 für Wassergeld und Abwasser reklamiert, dass die Abwasserrechnung hinsichtlich der enthaltenen Kostensteigerung von netto € 14.378,80 unrichtig (vertragswidrig) ist und daher dieser Betrag nicht bezahlt wird. Weiters werden Gegenforderungen angeführt (siehe Tabelle 14) und auch um diesen Betrag von € 6.516,85 würde die Zahlung vermindert.

Die Verrechnungsleistung des Bf. für seine Ehegattin betreffend die Abwasserentsorgungsleistungen gegenüber die WG KI stellt ebenfalls ein Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen dar, dass den oben bereits dargestellten steuerlichen Kriterien, insbesondere einer umfassenden Fremdüblichkeit entsprechen muss.

Im Falle der unberechtigt verrechneten Kostenerhöhung in der Abwasserrechnung 2006 wäre diese einerseits vom Bf. gegenüber der WG KI und andererseits von der E.G.. gegenüber dem Bf. in gleicher Weise zu berichtigen. Der Erlösminderung des Bf. aus der Rechnungskorrektur von € 14.378 steht bei fremdüblicher Leistungsbeziehung daher auch eine entsprechende Aufwandsminderung der bezogenen Leistungen aus der Rechnungskorrektur der E.G.. gegenüber. Entsprechend der Erlösminderung ist deshalb vom BfG auch der Aufwand aus bezogenen Leistungen in Höhe von € 14.378 zu vermindern, sodass sich der Jahresgewinn 2006 des Bf. um diesen Betrag erhöht.

Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Bestehen am Bilanzstichtag berechnete Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (Hinweis Doralt, EStG/3, § 6 Tz 20f; E 27.9.1995, 92/13/0310).

Wie allgemein bei der Teilwertabschreibung hat der Steuerpflichtige die Entwertung der Forderung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (zB E 19.5.2005, 2001/15/0041, 2005, 672; dazu oben Tz 137).

Ob und wann Uneinbringlichkeit einer Forderung anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein (Hinweis E 26. Februar 2004, 99/15/0053). Hingegen ist die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit der Forderung nicht ausreichend, um sie im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1972 als uneinbringlich zu qualifizieren; die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein. Uneinbringlichkeit im hier maßgeblichen Sinn bedeutet mehr als bloße Dubiosität, nämlich Realität des Wertverlustes und nicht Vermutung (Hinweis E 23. Jänner 1989, 87/15/0031).

Führt der Forderungsverlust zu einer Regressforderung, dann ist mit der Forderungsabschreibung die Regressforderung zu aktivieren. Der Verzicht auf einen realisierbaren Anspruch (z.B. Regressanspruch) entnimmt dem Betriebsvermögen ein Wirtschaftsgut und führt es ins Privatvermögen über.

Für die Forderungsabschreibung betreffend die Abwasserrechnung 2005 in Höhe von € 17.524,50 gibt es – entgegen dem Bedenkenvorhalt des BFG - keine Erläuterung dieses Geschehens und keinen Belegnachweis. Auf einer bloßen Behauptungsebene ist eine Forderungsabschreibung aber nicht anzuerkennen. Dazu kommt, dass es sich bei diesen Geschäften um eine bloße Verrechnungsleistung des Bf. für seine Ehegattin handelt. War die Rechnung 2005 ebenfalls überhöht ausgestellt, wie die Rechnung 2006, so wäre diese Entgeltminderung an die E.G.. weiterzugeben und nicht endgültig vom Bf. zu tragen. Selbst bei einem Forderungsausfall wäre, da der Bf. für seine Verrechnungsleistung kein Entgelt von seiner Ehegattin bezieht, es fremdüblich, dass auch das Risiko des Forderungsverlustes an die E.G.. als tatsächliche Leistungserbringerin weitergegeben wird und nicht endgültig vom Bf. getragen wird.

Entgegen dem ausdrücklichen Vorhalteverlangen wurde vom Bf. nicht dargelegt, weshalb diese Forderung gegenüber der WG KI aus der Abwasserrechnung 2005 uneinbringlich sein soll und es wurde das Vorliegen einer Uneinbringlichkeit im Sinne einer Zahlungsunfähigkeit des Schuldners auch nicht glaubhaft gemacht, zumal er die Abwasserrechnung 2006 soweit ihre Ausstellung korrekt war auch bezahlt hat. Auf Grund der fehlenden Glaubhaftmachung des Vorliegens einer uneinbringlichen Forderung und dem dargelegten Zusammenhang mit einem Rechtsgeschäft unter nahen Angehörigen (bloße Entgeltverrechnung für Ehegattin) wurde der Aufwand aus dem behaupteten Forderungsverlust vom BFG nicht anerkannt und der Gewinn um diesen Betrag von € 17.524,50 erhöht.

Da auch im Jahr 2007 die gleiche Leistungsverrechnung betreffend Abwasserentsorgung zwischen den Bf. und der E.G.. als Anlagenbetreiberin vorliegen musste und entgegen dem Vorhalteverlangen des BFG für die Forderungsabschreibung USt 10% in Höhe von € 29.706 (bei erklärten Erlösen Abwasserentsorgung € 39.064) weder der Grund für den behaupteten Forderungsverlust plausibel dargelegt wurde, noch Buchhaltungsbelege und Nachweise hierzu

vorgelegt wurden, war auch dieser behauptete Aufwand vom BFG nicht anzuerkennen (Gewinnerhöhung 2007 € 29.706).

Zum Faktum 6. – Rückstellung für Prozesskosten und Rechtsanwaltskosten

Der Entscheidung liegt der unter II. Faktum 6. im Erkenntnis dargestellte aktenkundige Sachverhalt zu Grunde.

Für die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG besteht ein Wahlrecht, aber keine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen. Dabei ist der Grundsatz der Bilanzkontinuität (Stetigkeitsprinzip) zu wahren. Die gesetzliche Grundlage für Rückstellungen in der Steuerbilanz bildet § 9 EStG 1988. Diese Bestimmung lautet in der für die Veranlagungsjahre 2006 und 2007 maßgebenden Fassung vor BGBl I 13/2014:

„(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.

(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren

Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen.“

Bei der Prozesskostenrückstellung handelt es sich um den Typ einer Verbindlichkeitsrückstellung gemäß § 9 Abs. 1 Ziffer 3 EStG.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ist die Rückstellungsbildung erlaubt, aber nicht zwingend. Das Management von Rückstellungen bedarf eines fundierten Rechnungswesens, das die Risikobeobachtung, -einschätzung und -bewertung umfasst (vgl. § 201 Abs 2 Z 7 UGB). Der österreichische Gesetzgeber anerkennt den mit der Rückstellungsverwaltung verbundenen beachtlichen Verwaltungsaufwand im Rechnungswesen des Unternehmers, indem er im UGB die Pflicht zur Bildung für „nicht wesentliche Beträge“ beseitigt hat.

Aus Vereinfachungsgründen ist es den meist kleineren Unternehmen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, durch die allgemeinen GoB erlaubt, auf die Rückstellungsbildung zu verzichten (Wahlrecht). Sie können sohin wählen, die Kosten des für die Rückstellungsbildung erforderlichen Risikomanagements zu übernehmen und Rückstellungen gewinnmindernd zu bilden oder stattdessen freiwillig auf die (vorgezogene) Kürzung der Jahres-Steuerbemessungsgrundlage (durch Rückstellungsbildung) zu verzichten, um sich die entsprechenden Kosten im Risikomanagement zu ersparen.

Durch die Rückstellungsbildung wird lediglich der Aufwand in einer früheren Periode berücksichtigt; der wirtschaftliche Vorteil der Rückstellung besteht nur im Zinseffekt (und in der Liquidität) und kann beim § 4 Abs 1 Ermittler geringer sein als die Kosten des Zukaufs der Expertise, die für die Rückstellungsberechnung benötigt würde. Dem wird durch das Wahlrecht entsprochen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (30.04.2015, 2011/15/0198) ist die Verbindlichkeitsrückstellung ein Gewinnkorrektiv, welches steuerrechtlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht (Hinweis E 28. November 2000, 96/14/0067; E 21. Juni 1994, 91/14/0165). Die wirtschaftliche Verursachung muss im Abschlussjahr gelegen sein. Zu Unrecht gebildete Rückstellungen führen im Jahr der Bildung zu einer Bilanzberichtigung.

Der Verwaltungsgerichtshof ist stets von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff ausgegangen und hat als Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in seiner Rechtsprechung regelmäßig verlangt, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht (vgl. VwGH,

07.08., 97/14/0066, vom 26.05.2004, 2000/14/0181 und vom 13.04.2005, 2001/13/0122 sowie GRS vom 26.07.2006, 2006/14/0106).

Einkommensteuerrechtlich können Verbindlichkeitsrückstellungen, wozu auch die Prozesskostenrückstellungen gehören, nur dann gewinnmindernd gebildet werden, wenn und soweit die ungewisse Verbindlichkeit wirtschaftlich dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr zuzuordnen ist. Nach der Rsp des VwGH ist unabdingbare Voraussetzung einer Verbindlichkeitsrückstellung die wirtschaftliche Veranlassung im abgelaufenen Wirtschaftsjahr (vgl. Zorn in Doralt et al, EStG²², § 9 Tz. 54).

Entsprechend der Alimentationsformel hat bei Verbindlichkeitsrückstellungen primär eine umsatzabhängige Aufwandszuordnung zu erfolgen. Beispielsweise sind Gewährleistungsansprüche oder Schadenersatzansprüche, die mit einem konkreten Umsatz zusammenhängen, dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, in dem der betreffende Leistungsertrag erfasst wurde.

Bei einem aus Gewährleistung und vertraglichen Schadenersatz betreffend den betrieblichen Umsatz des Bf. aus einem gewerblichen Liegenschaftsverkauf im Jahr 2004 entstandenen Aufwand, der schließlich im Jahr 2006 – noch vor Erstellung des Jahresabschlusses 2005 – im Klagewege geltend gemacht wurde, stellt sich die Frage, welchem Wirtschaftsjahr dieser Aufwand zuzuordnen ist.

Die wirtschaftliche Verursachung liegt eindeutig im dem Jahr des Liegenschaftsverkaufes, in dem auch der Erlös aus diesem Geschäft erfasst wurde. Die spätere Klageerhebung durch den Kunden im Jahr 2006 beweist nur, dass der Bf. diesen gegen ihn erhobenen Anspruch nicht anerkannt hat und ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme zu rechnen ist. Die wirtschaftliche Veranlassung dieser Verbindlichkeit liegt aber im Grundgeschäft, dem 2004 abgeschlossenen Liegenschaftsverkauf.

Eine Bewertung, ob und aus welchen Gründen im Zeitpunkt der Klageerhebung eine überwiegende Erfolgsaussicht des Klägers auf Durchsetzung dieses erhobenen Anspruches auf Gewährleistung und Schadenersatz bestanden hat, ist vom Bf. nicht vorgenommen worden. Angemerkt wird, dass der Bf. 2004 die Parzelle 31 mit Ausbauhaus auf Gstk 362/23 um € 160.000, davon € 80.000 als bare Schwarzzahlung, an Kl2 verkauft hat.

Der Bf. hat auch in keiner Weise ein Management seiner Rückstellungen vorgenommen und in der Folge auch die Auflösung der Rückstellungen unterlassen. Die Prozesskostenrückstellung Kl2 wäre – soweit sie zulässig gebildet wurde - jedenfalls im noch nicht abgeschlossenen Veranlagungsjahr 2009 aufgrund der endgültigen Prozessbeendigung durch Vergleich gewinnwirksam aufzulösen gewesen. Vom Bf. wurde jedoch auch im Jahr 2009 keine Auflösung dieser Rückstellung vorgenommen (vgl. z.B. Jahresabschluss 2010), sondern wahrheitswidrig die Fortdauer des Verfahrens behauptet.

Nach Auffassung des BFG ist der Aufwand aus dem mit Klage im Jahr 2006 gerichtlich eingeforderten Gewährleistungs- und Schadenersatzanspruch über € 25.000 samt Nebenkosten auf Grund des primären Gebots der Aufwandszuordnung nach der wirtschaftlichen Verursachung dem Wirtschaftsjahr des Liegenschaftsverkaufes 2004 zuzuordnen. Bis zur Fertigstellung des Jahresabschlusses 2004 hätte der Bf. die ihm zur Kenntnis gelangten Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche des Kunden aus dem Immobiliengeschäft einer Verbindlichkeitsrückstellung zuführen können. Dies hat der Bf. nicht vorgenommen. Die Klageerhebung ist auf Grund des engeren wirtschaftlichen Zusammenhanges dieses Aufwandes mit dem Grundgeschäft, kein maßgebendes Ereignis, um durch eine Rückstellung diesen potentiellen Aufwand dem Wirtschaftsjahr 2006 zuzuordnen. Insofern liegt eine unzulässig nachgeholte Rückstellung vor. Mit der Begründung erst wegen der Klageerhebung sei eine Prozesskostenrückstellung für ungewisse aber ernsthaft zu erwartende Verbindlichkeiten zu bilden, könne auch für eine Zuordnung zum Wirtschaftsjahr 2005, dessen Jahresabschluss erst deutlich nach der Klageerhebung fertiggestellt wurde, argumentiert werden, vor allem deshalb, weil vom Bf. bei den Klagen von Kl2 im Jahr 2007 und 2008 in gleicher Weise eine Zuordnung zum vorangehenden Wirtschaftsjahr 2006, deren Bilanz damals noch nicht fertiggestellt war, erfolgte.

Aus den angeführten Gründen war daher die Prozesskostenrückstellung Kl2 in Höhe von € 25.000 vom BFG mangels Zulässigkeit der Bildung im Jahr 2006 gewinnwirksam aufzulösen.

Die beiden Klagen der Kl2 – für welche vom Bf. eine Rückstellung von insgesamt € 80.000 im Jahr 2006 gebildet wurde –betreffen das Verfahren K3 auf Schadenersatz über € 6.306 im Jahr 2007 und das Verfahren K2 wegen Schadenersatz über € 60.689 (bzw. € 71.193) im Jahr 2008.

Nach der Rechtsprechung des VwGH muss der Passivprozess am Bilanzstichtag bereits laufen oder die Einleitung des Verfahrens muss zumindest weitgehend sicher sein; bei am Bilanzstichtag noch nicht anhängigen Passivprozess müssen besondere Gründe für die überwiegende Wahrscheinlichkeit der Klageeinbringung sprechen.

Feststeht, dass die beiden Klagen der Kl2 gegen den Bf. nach dem Bilanzstichtag, 31.12.2006, erhoben wurden. Vom Bf. erfolgte keine Darlegung, auf Grund welcher besonderen konkreten Umstände eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Klageeinbringung vorgelegen hat. Vom Bf. wurden auch keine Nachweise über den Inhalt dieser Klagen und das Bestehen einer betrieblichen Veranlassung vorgelegt. Der im Abgabenverfahren erklärte Klagegrund, dass wegen eines Mietverhältnisses des Bf. mit der Klägerin diese betrieblich veranlasste Forderungen erhoben habe, entspricht nicht den erwiesenen Tatsachen. Das gesamte Vorbringen des Bf. hierzu basiert im Wesentlichen nur auf Behauptungen, die sich im Lichte der abgabenbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Ermittlungen als widersprüchlich und tatsachenwidrig erwiesen.

Feststeht, dass der Bf. hinsichtlich des Mietobjektes (Superädifikat T41, bzw. T37 nach Objektwechsel) kein eigenes Mietverhältnis mit der Klägerin begründen wollte und auch nicht begründet hat, sondern nach außer erkennbar als Vertreter seiner Ehegattin eingeschritten ist (z.B. Unterfertigung des Mietangebotes mit i.V.). Das Mietverhältnis fand daher auch keinen Eingang in die Buchhaltung des Bf. (z.B. Erfassung der Kautions, Verrechnung mit Gegenforderung).

Bewusst wahrheitswidrig, ist u.a. die Behauptung, dass er die 2008 gegen ihn erhobene Klage verloren habe und er dagegen Rechtsmittel an das Berufungsgericht erhoben habe.

Es steht daher fest, dass der Klage der Kl2 überhaupt kein betrieblich veranlassetes Grundgeschäft des Bf. zu Grunde liegt. Die Klage beruhte auf dem Rechtsirrtum der Klägerin, der Bf. sei der Vermieter. Da bei dieser Sachlage kein betrieblicher Veranlassungszusammenhang zum Wirtschaftsjahr 2006 des Bf. besteht, ist es auch nicht berechtigt, für erst nach dem Bilanzstichtag erhobene Klagen Prozesskostenrückstellungen im Jahresabschluss 2006 zu bilden.

Es wäre an dem Bf. gelegen, entsprechend dem ausdrücklichen Vorhalteverlangen des BFG (Beschluss vom 9.9.2021, Pkt. I. 2.) die betriebliche Veranlassung der eingeklagten Ersatzansprüche nachzuweisen, ebenso wären vom Bf. die überwiegenden Erfolgsaussichten dieser gegen ihn erhobenen Klagen durch geeignete Unterlangen zumindest glaubhaft zu machen gewesen wären. Dies ist nicht geschehen.

Allein der Umstand, dass im Jahr 2007 und 2008 von Kl2 jeweils eine Klage gegen den Bf. beim BG Schwechat erhoben wurde, ist kein hinreichender Grund den allenfalls daraus entstehenden künftigen Aufwand dem Wirtschaftsjahr 2006 zuzuordnen. Die vom Bf. wegen der 2007 und 2008 erhobenen Klagen Kl2 im Wirtschaftsjahr 2006 gebildete Prozesskostenrückstellung über € 80.000 entspricht daher nicht den steuerrechtlichen Voraussetzungen des § 9 EStG 1988 und war aus diesem Grunde vom BFG gewinnwirksam aufzulösen.

Vom Bf. wurde im Jahresabschluss 2006 auch eine Rückstellung für Rechtsanwaltskosten über € 30.000 dotiert und entgegen dem Vorhalteverlangen des BFG weder die Gründe für diese Rückstellung substantiiert dargelegt noch geeignete Nachweise vorgelegt, aus denen die Zulässigkeit einer Rücklagenbildung für diese Aufwendungen erkennbar wäre.

Offenbar handelte es sich um die grob geschätzten künftigen Ausgaben des Bf. für Rechtsanwaltskosten zur Verteidigung gegen die von Kl2 im Jahr 2006 und Kl2 im Jahr 2007 und 2008 gegen ihn erhobenen Klagen.

Da diese Passivklagen, wie vorstehend begründet, nicht zu einer Prozesskostenrückstellung im Jahr 2006 berechtigten, können auch keine geschätzten künftigen Aufwendungen für den

Rechtsanwalt des Bf. zur Prozessvertretung einer Rückstellung im Jahr 2006 zugeführt werden. Zudem können nur Rechtsanwaltskosten, für im Abschlussjahr bereits erbrachte, aber zum Bilanzstichtag noch nicht abrechnete Beratungsleistungen, Gegenstand einer Rücklage sein. Die Rückstellung für auf Grund eines erst nach dem Bilanzstichtag anhängigen Prozesses künftig entstehenden eigenen Rechtsanwaltskosten bildet zudem eine gemäß § 9 EStG nicht zulässige Aufwandsrückstellung, da es an einer Außerverbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr fehlt.

Angemerkt wird dazu, dass der behauptete pauschale Aufwand für Rechtsberatung in Höhe von € 30.000 überdies in keiner Weise nachvollziehbar ist und weit überhöht erscheint.

Die Rückstellung für die künftigen Rechtsanwaltskosten, die zur Verteidigung gegen die beiden Klagen (KI2 u. KI2) in Höhe von € 30.000 gebildet wurde, war daher ebenso vom BFG im Wege einer Bilanzberichtigung im Jahr der Bildung 2006 gewinnwirksam aufzulösen.

Zum Faktum 7 – Erlösschätzung

Der Entscheidung liegt der unter II. Faktum 7 festgestellte Sachverhalt zu Grunde. Die Erlöse 10% wurden wegen der begründeten Annahme nicht erfasster Barerlöse des Bf., insbesondere aus Vermietung und Verpachtung um griffweise € 10.000 netto angehoben.

Erlöserhöhungen wegen ergänzender Schätzung von nichterklärten Einnahmen (netto):

Schätzung lt. BFG	2006	2007
Vermietung	10.000	10.000
Nettoerlöse gesamt	10.000	10.000

(Tabelle 20 – Beträge in Euro)

Diese Erlöserhöhung wird auch bei der Veranlagung der Umsatzsteuer 2006 und 2007 zu berücksichtigt, sodass die daraus resultierende USt-Nachforderung zu passivieren ist:

USt-Passivierung	2006	2007
Wert lt. HB	0,00	0,00
Wert lt. StB	-1.000,00	-2.000,00
Vermögensänderung	-1.000,00	-2.000,00
Vermögensän. VJ	0,00	-1.000,00
Erfolgsänderung	-1.000,00	-1.000,00

(Tabelle 21 – Beträge in Euro)

Zusammenfassende Darstellung der Bemessungsgrundlage ESt 2006 und ESt 2007

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen ergibt sich folgende Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Berechnung - Est-Vlg 2006	Euro
EaGw lt. Bilanz	632.407,87
Faktum 1, Gewinnminderung - Erlass Kreditschulden B3 (Tabelle 18)	-1.190.208,68
Faktum 2, Auflösung Rückstellung Hochwasserschaden	260.000,00
Faktum 3, Kein Aufwand f. bezogene Fremdleistung Behebung Hochwasserschaden	89.878,80
Faktum 4, Keine Anschaffung u. Abschreibung WG 661: Wasserleitung, Kanalanlage	47.706,66
Faktum 5, Verminderung Abschreibung Forderungen betr. Abwasserentsorgungen	31.902,50
Faktum 6, Auflösung Rückstellung Rechtsanwaltskosten	30.000,00
Faktum 6, Auflösung Rückstellung Prozesskosten KI2 Gstk-Verkauf 2004	25.000,00
Faktum 6, teilweise Auflösung Rückstellung Prozesskosten KI2, Klagen 2007, 2008	80.000,00
Faktum 7, Griffweise Zuschätzung Erlöse 10%	10.000,00
Faktum 7, Erfolgsänderung USt-Passivierung	-1.000,00
Änderung EaGw 2006 lt. BFG	15.687,15

(Tabelle 22)

Berechnung - Est-Vlg 2007	Euro
EaGw lt. Bilanz	23.371,50
Faktum 1, Gewinnerhöhung Erlass Kreditschulden B3 (Tabelle 19)	1.334.744,59
Faktum 4, Keine Anschaffung u. Abschreibung WG 661: Wasserleitung, Kanalanlage	4.706,66
Faktum 5, Verminderung Abschreibung Forderungen betr. Abwasserentsorgungen	29.706,00
Faktum 7, Griffweise Zuschätzung Erlöse 10%	10.000,00
Faktum 7, Erfolgsänderung USt-Passivierung	-1.000,00
Änderung EaGw 2007 lt. BFG	1.401.528,75

(Tabelle 23)

Es war daher spruchgemäß der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 teilweise stattzugeben und die Beschwerde 2007 unter Abänderung der Bemessungsgrundlage abzuweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären. Die behandelten Tatfragen können nicht zum Gegenstand einer ordentlichen Revision erhoben werden, hinsichtlich der behandelten Rechtsfragen folgt die Entscheidung der einhelligen Rechtsprechung des VwGH, weshalb die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Est 2006 und Est 2007

Wien, am 17. März 2022

